مبادئ المالية العامة

تاليف

الدكتور نشأت ادوارد ناشد

مدرس القانون والمالية العامة

بأكاديمية العبور للتكنولوجيا

الدكتور

رمضان صديق محمد

استاذ الإقتصاد والمآلية العامة والتشريعات الضربيبة

بكلية الحقوق - جامعة حلوان



مبادئ المالية العامة

تاليف

الدكتــور نشـــأت ادوارد ناشـــد مدرس القانــــون والـمالية العامـــة باكاديمية العبور للتكنولوجيا الدكتـور رمضـان صديق محمــد استاذ الإقتصاد وللالية العامة والتشريعات الضريبية بكلية الحقوق ـ جامعة طوان

مبادئ المالية العامة

تأليف

الدكتور / رمضان صديق محمد استاذ الاقتصاد والمالية العامة

والتشريعات الضريبية بكلية الحقوق _ جامعة حلوان

الدكتور/ نشأت ادوارد ناشد

مدرس القانون _ والمالية العامة بأكاديمية العبور للتكنولوجيا

رقم الإيداع Y . . 9 _ OTY .

القسم الأول الماليه العامه

المقدمة

يحتاج كل فرد فى المجتمع إلى إشباع حاجاته الإنسانية التسى نتعلق بكونه إنساناً، وبكونه عضواً في جماعة.

أما الحاجات التى تتعلق بكونه إنسانا، كالحاجة إلى الطعام والحاجة السبى الكساء والحاجة البلي الكساء والحاجة إلى تأدية الشعائر الدينية، فيمكنه أن يشبعها بنفسه، قدر طاقته وإمكاناته.

وأما الحاجات التى تتعلق بكونه عضواً فى جماعة، كالحاجة إلى الأسن والحاجة إلى العدل، فأنه لا يمكنه إشباعها بنفسه، لارتباطها بغيره من أفسراد المجتمع، الذين يحتاجه، و ليسس فى طاقة الفرد أن يشبع المجتمع كله فى أن واحد، كما ليس فى الكانسة حرمان أحد من التمتع بالسلعة المتعلقة بها، كما لا يمكن للقطاع الخساص أن يتولى إشباعها لعدم قدرته على تتظيمها والتحكم فى استهلاكها، ولذا سسيت بالحاجات الجماعية Collective Wants ، وعهد أمر إشباعها إلى الدولة،

وبين هذه الحاجات نوع ثالث، يدخل أصلاً ضمن الحاجسات الفرديسة التي يمكن أن يقوم الفرد بإشباعها، ولكن تقوم بإشباعها الدولة نظراً لأهميتها بالنسبة للمجتمع ككل، مثل الحاجة إلى التعليم والحاجة إلى الصحة، وتعسرف بالحاجات المستحقة أو القابلة للتجزئةMerit Wants (').

ولكى تقوم الدولة بدورها فى إشباع الحاجات العامة والحاجات المستحقة فإنها تستخدم الموارد المتاحة فى المجتمع، وتستعين بجهد أفراده، ولها فسى سبيل ذلك أن تستولى على الموارد وتسخر الأفراد جبراً وقسهراً دون مقابل تنفعه، بما لها من سلطة، أو أن تنفع مالاً للحصول على هذه الموارد أو الخدمات،

وقد سادت الطريقة الأولى (الاستيلاء والسخرة بلا مقابل) في العصـــور القديمة، وثبت عدم فعاليتها، فضلاً عن عدم مراعاتـــها للعدالــة والجوانـــب الإنسانية، ولذا تسود في العصور الحديثة الطريقة الثانيـــة، وهـــي أن تدفـــع

⁽أ) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ، العالمية العامة: دراسة الاقتصاد السياسي للحكومـــة، بــدون. ناشر، ١٩٩٥، ص ٥.

الدولة مالاً للحصول على السلع والخدمات التى تلزمها للقيام بوظيفت افسى إشباع الحاجات العامة والمستحقة، فهى تستخدم الموظفي ن مقابل مرتبسات وأجور تدفعها لهم ، كما تشترى السلع والمنتجات من القطاع الخساص بثمن توديه إلى المنتجبن أو الموردين، ويعسرف ذلك بالنفقسات العامسةPublic.

وهذه النققات تتطلب توفير أموال، وتحصل الدولة على الأمسوال مسن مصادر مختلفة، لعل أهمها الضرائب التى تقتطعها جبراً من القطاع الخساص بما لها من سلطة عامة، بجانب القروض التسى يمكن أن تحصل عليها، وإيجارات وعوائد أملاكها، ويشكل ذلك ما يعرف بالإيرادات العامسة للدولسة Public Revenues.

وسلطة الدولة في الحصول على الإيرادات العامة وإنفاقها ليست سلطة مطقة من كل قيد، لأن لهذا النشاط المالي أشاره على القطاع الخاص، فالأموال التي تحصل عليها الدولة، تمثل حرمانا للأفراد من جزء من أموالهم كان يمكن الخاره أو استثماره لصلاح القطاع الخاص، كما أن السلع والخدمات التي تسحيها الدولة من السوق عن طريق الأموال التي تنفقها تؤشو على ظروف العرض والطلب في هذا السوق، مما يخلق أوضاعاً اقتصاديسة جديدة بسبب تدخل الدولة،

لذا كان من الضرورى ان تزاول الدولة نشاطها المالى من خلال قواعد منضبطة، ووفق اعتبارات تغلب الصالح العام، وأن يكون للشسعب دور فسى الرقابة على هذا النشاط، ويبدو ذلك واضحاً مسن خسلال الموازنسة العامسة للدولة، التى تقدر إيرادات الدولة ونفقاتها لمدة معينة، والتى تعتمد سنوياً مسن البرلمان(١).

ويتناول علم المالية العامة القواعد التي تتعلق بالموضوعــــات الثلاثــة الرئيسية للنشاط المالى للدولة: وهى الإيـــرادات العامــة والنفقــات العامــة والموازنة العامة للدولة

⁽¹) Vito Tanzi and Howell Zee: Fiscal policy and Long – run Growth. IMF Staff Papers, Vol. 44 .No.2. June1997

المالية العامة والمالية الخاصة:

كان أدم سميث يعتقد أن مالية الدولة تحكمها بديــــــينات ثلاثــة three كان أدم سميث يعتقد أن مالية الدولة (أ)، وهي:

ا- خلود الدولة أى أنها ليست كالفرد ذات أجل محدود، ومن شم فلا تخشى فناء ثروتها، ولا تبديد الورثة لها، مما يجعل سياستها الماليسة تختلف عن سياسة الأقراد.

٢- أنها لم توجد لخدمة ذاتها، فشخصيتها الاعتبارية لا وجود لها فسسى الواقع، ولكنها من صنع الخيال، و غرضها خدمة الأفراد، فسلا تسمى إلسي تحقيق ربح ذاتى لها، وإنما تسعى لتحقيق النفع العام للجماعة.

٣- أنها ناتج تاريخي، وبالتالى فهى منطورة النظم والأشكال بنطور التاريخ .

وعلى هذا تفترق المالية العامة للدولة عن المالية الخاصة للأقـــراد، مـــن حيث أهدافها وأساليبها وتتظيمها () فيما يلى:

من حيث الأهداف:

تسعى المالية العامة إلى تحقيق الصالح العام من وراء إنفاق أموالسها، لأن هذه النقات تشبع حاجات عامة لجموع المواطنين، وفق اعتبارات اقتصادية ولجتماعية وسياسية معينة، دون أن يكون الغرض من هذا الإنفاق تحقيق ربح من وراء العلع والخدمات التي توفرها للجمهور؛ إذ يمكن أن يحصل الجمهور على بعض هذه السلع مجاناً أو بمقابل يقل عن سعر السلع المماثلة لها في السوق الساق و

أما المالية الخاصة فتهدف إلى تحقيق الصالح الخاص، حيست يمسعى الأفراد من إنفاق أمواليم إلسى إشسباع حاجاتهم الخاصسة، كمما يقيمون المشروعات والمنشأت بهدف تحقيق الربح.

 ⁽أ) د. معدد عبد الله العربي، مبادئ، علم المالية العامة والتشسريع المسائي، الجسز، الأول،
 المطبعة المصرية ، القاهرة ، ص ١٥ – ص ١٧

⁽أ) د محمد علمي مراده مالية الدولة، مطيعة نهضة مصر، القــاهرة، ١٩٦٠، ص ١٠، ص

ومن حيث الأسأليب:

لدى الدولة ملطات كبيرة فى الحصول على الإيرادات الإجبارية متعلقة فى الضرائب التى تغرضها وتحصلها، فلها أن تصادر الممتلكات أو تجبر الافراد على القيام بالخدمات دون مقسابل وينسا لا يتمتع الأقسراد بسهذه السلطات، فنيس لدى القرد من فرصة للحصول على الأموال إلا بسالعمل، أو أن يكون وارثا، أو موهوباً له، وإلا خضع لطائلة العقاب وبالتالي فإن مقدرة الفرد المالية والمصادر المتاحة له للحصول على الأموال هسى التسى تحدد قدرته على الإنعاق.

ومع ذلك فإننا نلاحظ أن المجتمعات القديمة كانت تتيح لبعسض الأفسراد المصول على أموال من الغير جبراً عنهم في صورة إتاوات لحمايتهم مسن عدوان الغير(أ).

كما أن سلطة الدولة في الحصول على الإسرادات يحدها حالياً الاعتبارات الدستورية والقانونية التي تكفل حماية حقوق الأفراد وممتلكاتهم، فليس للدولة أن تفرض الضربية أو تحصلها إلا بمقتضى قانون يوافق عليه نواب الشعب، كما أن عقد القرض تحكمه اعتبارات معينة، وتعوق عملسة إصدار النقود مشكلة التضخم وارتفاع الأسعار (٢).

فضلاً عن أن التأميم والمصادرة غير جائزة إلا في حدود معينة يقرر ها الدستور، ولسم يتبق من الحصول علسى الخدمات الإجبارية إلا التجنيد الإجباري في معظم الدول .

⁽١) د. شريف رمسيس تكلا ، : مالية الدولة ، مكتبة سعيد رأفت ، القاهرة ، ١٩٧٩ ص ٢٧

كما هو الحائل بالأنسبة للإتاوات التي كان الفتوات يحصلون عليها في القرن الساضمي فسي
 مصر نظير حملية سكان الحارات من اعتداء الغير عليهم.

⁽۱) د. شریف رمیون تکلا ، من ۲۰

ومن هيث التنظيم:

لما كانت قدرة الأفراد محدودة في الحصول على الأموال في النسرد يحدد إنفاقه على أساس ما هو متاح لديه من أموال، أي أن الإيسرادات هي التي تحدد نفقات الفرد، وهو الأمر الذي تمليه اعتبارات الحيطية والحسدر، فليس من الفطنة أن يخطط المرء للإنفاق بأكثر مما يمتلك مسن أمسوال وإلا وقعت الأزمات ،

أما حرية الدولة في أن تحصل على الإيرادات العامسة بوسائل متعددة تجعلها قادرة على تحديد نقاتها أولا، ثم تعمل على توفير الإيرادات اللازمسة لها من الضرائب والقروض.

ولكن هذا القول لا يصدق في جميع الحالات، فالفرد يمكنه أن يزيد دخله ببذل جهد أكبر أو القيام بأعمال إضافية، كما قد يجد مسن الأفضسل بالنسبة إليه أن ينغق في الوقت الحالى بأكثر مما لديه مسن أموال، على أماس أن لنيه فرصة مؤكدة للحصول على أموال إضافية في المستقبل كميراث متنازع عليه، أو بسبب التضخم وارتفاع الأسعار، التي تجعل شراء السلعة ولو بالقروض في الفترة الحالية أفضل من تأجيل شسراتها للسنوات القادمة حيث ترتفع أسعارها وتقل التيمة الحقيقية للنقود.

كما أن الدولة مقيدة المبلطات فى الحصول على الإيرادات على النحسو الذى أوضحناه من قبل، مما يضطرها إلى ضبط إنفاقها على ضسوء المتساح لديها من ايرادات وفق اعتبارات الطاقة الضريبية، وظروف الحصول علسى القروض، ولارتفاع محدلات التضخم، وغيرها.

تعريف علم المالية العامة :

للمالية العامة Public Finance تعريفات عدة (١)، حيث تشير في معناها التقليدي إلى العلم الذي يذرس النقات العامة والإيسرادات العامة اللازمة

⁽¹⁾ أما لفظ المالية finance فقط فيحرف بأنه كل ما يتطق بالقيام بكل أنواع المدفوعات التقديمة، فبو ينصرف إلى اليونات والمبادى، والأدوات والإجراءات الخاصسة بالقيام بكسل أنسواع المدفوعات النقدية في الاقتصاد، والتي تحتوى على مدفوعات بسالنقد والإنتصان والأوراق المالية، وكذلك وضع المدخرات النقدية تحت تصسرف الألسراد والسيهنات المالملة للقيام بالاستثمارات. أنظر: د. محمد دويدار: دراسات في الاقتصاد المالي، الاسكندرية ١٩٩٧، عس

لتغطيتها، أو إلى العلم الذى يدرس الوسائل التى تحصل بـــها الدولــة علـــى إيراداتها، حتى تتمكن من تغطية نفقاتها، أو هو العلم الذى يبحث فــــى كيفيـــة توزيع الأعباء العامة على جميع أفراد المجتمع().

وتعبر هذه التعريفات عن الفكر النقليدى الذى كان سائداً حتى منتصف القرن التاسع عشر للمالية العامة(أ)، باعتبارها العلم الذى يسعى لتحقيق هدف وحيد هو تغطية النفقات العامة من خلال تحصيل الإيرادات العامة أى كيفيسة توزيع الأعياء العامة على مختلف الأفراد.

فالفكر التقليدى لا يرى المالية العامة سوى غرض مسالى، هسو تفطيسة نقات الدولة عن طريق الأموال التي تقتطع من أفراد المجتمع، ويوزع عليسهم عب، هذا الاقتطاع توزيعاً عادلاً، ومن ثم تقف المالية العامة على الحيساد(") تجاه حركة الأسواق، وكيفية ممارسة الأفراد لنشساطهم الاقتصادى، ومسا

والنظر إلى المالية العامة على أنها محايدة هي نظرة واهمة، إذ يسستعيل أن تقتطع الدولة مالاً من الأفراد، وتعيد إنفاقه بصورة مختلفة عما كان يمكن للفرد أن ينفقه، دون أن يكون لإيرادات الدولة ونفقاتها تسأثير علسى النشاط الاقتصادى والظروف الاجتماعية للمجتمع، ولذلك كان تعريف المالية العامسة على أنها مجرد نفقات تمولها إيرادات تعريفاً لا ينفق مع طبيعة المالية العامسة ودورها الحقيقي،

لذا تعرف المالية العامة (٤) في الفكر المعاصر بأنبا دراسة لمصروف المائد واليونات العامة على اختلاف أنواعها، وبيان مدى تأثير ها

^{(&#}x27;) د. معمود الطنطارى الباز: أدوات وسياسة العالية العامة، في: د. محود الطنطارى البساز، ود. طارق محمود عبد السلام: العالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص ٤.

⁽۱) د. شریف ربسیس تکلا ، من من ۱۷ ، من ۱۸

^{(&}quot;) د. عاطف صنفقی ود. محمد أحت الرزاز: العالية للعامة، دار الثقافسة العربيسة، القساهرة، ۱۹۸۸ صر ۸

 ^(*) تطلق بمض الكتابات على هذا العلم تغط القطاع العام public sector بمعناه الواسع الذي لا
 يقتصر على المنشات العامة التي تعلكها أو تسيطر الدولة عليها، وإنما يشير إلى النظاما -

فى تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعي في العول، واسمتغلال المسوارد العامة لتحقيق مختلف الأهداف القومية (أ).

أو هي(أ) العلم الذي يدرس العلاقات الاقتصادية التي تظهر في العمليسات التي ينطوي عليها النظام المالي في مجال تكوين وتوزيع واستخدام الأرصدة المالية من قبل الدولة في ظل النظم الاجتماعية والاقتصادية المختلفة.

وهذا التعريف الحديث يبين أن المالية العامة أغراضاً أخرى غير الغرض المالي، فهى بجانب كونها تهتم بتعويل النفقات العامة التي تحتاجه الدولة، فإنها تؤثر في العلاقات الاقتصادية والاجتماعية من خلال وسسانلها (٢) فسي الحصول على الإيرادات، وسياستها في الإنفاق.

ولا يكتفى بعض الكتاب(أ) بأن تكون المالية العامة معنية بدراسة كيسف تمارس الدولة نشاطها المالى، وإنما يجب أن تتجاوزه لمعرفة كيف نسستخدم أدوات المثلية العامة في إحداث المتغيرات اللازمة لتحريك الاقتصاد القومسى، والنتائج والعلاقات الاقتصادية التي ينطوى عليها النظام المالي للدولة، ضمسن ما يعرف بالمياسة المالية والمالية المالية المالية المالية المالية المالية العامة .

الخاص الذى تستخدم الدولة مستلكاتها بمقتضاه (بما فيها المنشأت القامة) والذي يمكنها من الخاص الذي يمكنها من التخطل في المعياة الاقتصادية بأشكال مختلفة، أو للتمامل مع المشكلات الاقتصادية الاجتماعية، ومن ثم فإن القطاع العام ببذا المعنى يتناول كل الإجراءات المحكومية التي تؤثر في الاقتصاد ككل. وهو ما يتقق مع نطاق علم المالية العامة public finance

أنظى : S.A. Sosna: Public Enterprises in Developing Countries. Progress: Publishers, Moscow. p. 9

 ⁽أ) د. أنور اسماعيل اليواري: مبادئ علم المالية العامة، القاهرة ١٩٩٧، من ٥، ود. رفعت
 المحبوب: المالية العامة، دار النبضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٥، من ٢٠

⁽¹⁾ د. معمود عبد الفضيل ود. معمد رضا العدل، مبادى، العالية العامة، مسع إنسارة خاصسة لنطور النظام العالمي المصرى، دار النيضة العربية، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٢٧

^{(&}lt;sup>۲</sup>) د. زكريا محمد بيومي: مبادىء المالية العامة، الولاء للطبع والنشر بشيين الكوم، غير مصدد سنة النشر، من ۱

⁽¹⁾ د. محمود الطنطاوي الباتر ، صر ع

ويعتبر اصطلاح المالية العامة أوسع نطاقًا من اصطلاح مالية الدرلة ()، فالمالية العامة تطلق على المصروفات والإيرادات المتعلقة المهيئات العامة على مالية الدولسة - بمعناها الضيق - مالية الهيئات العامة والهيئات المحلية، وبالتسالى تعتبر مالية الدولة جزءاً من المالية العامة والهيئات المحلية، وبالتسالى تعتبر مالية الدولة جزءاً من المالية العامة و

تاريخ دراسة المالية العامة :

ظلت المالية العامة لمعنوات عديدة شيئاً غامضـــاً لا يمكــن تصـــوره، ويتضمن موضوعات غير متصلة، على الرغم من أن الـــدول القديمــة كــان لديها العديد من المنشآت، وزاولت الكثير من الأتشطة لتوفير الموارد الماليــة للحكومة دون أن ينظر إلى المالية العامة كعلم، لأسباب منها(ً):

١- كاتت أهمية وسلطات الدولة مبالغاً فيها، ولم يكن ثمة تقديـــر كبــير لحرية الأفراد ورفاهيتهم والأهمية الاقتصادية للقطاع الخــاص، فقــد كــانت الدول حرة في أن تنتزع مساهمات الأفراد دون قيود، إلى الحد الذي يتيح لــها حق مصادرة أموالهم. ومن ثم لم يكن هناك مجال لمياسة مالية تحقق العـــدل للأفراد أو التوزيع الملائم للعب، الضريبي أو الاستخدام الصحيح للإيــرادات العامة بما يحقق الرفاهية العامة .

٧- موقف القدماء من الأنشطة الصناعيسة والتجاريسة، حيست النظسرة المتننية للعمل واعتباره متنافياً مع الكرامة، والتقدير الكسامل للنبسلاء المذى يزاواون الحرب والقتال، فالعبيد هم النيسسن يزاولسون الزراعسة والتجسارة والصناعة، وهذه الأشطة هي النبع الذي تغترف منه الدولة ضرائبها، وقسد أدى انتزاع الضربية الكبيرة عنوة إلى تحول الكثير من المواطنين إلى عبيسد أو فقراء.

حانت الوظيفة الأساسية للدولة هي الحماية سن العدوان الداخلي
 والغزو الخارجي (الدولة الحارسة)، ولم تكن الدولة تنفق على هذه الوظيفية

⁽۱) د. محمد علمي مراد ، ص ۲.

⁽²⁾ S. K. Singh: Public Finance in Developed and Developing Countries, S. Chand & Company LTD. New Delhi, 1982, pp.1-2

ثم تطور الأمر وأصبح الجنود يتقاضون أجراً، والعتاد يكلسف الدواسة مالا، ثم أخذت وظائف الدولة الأخرى في الظهور متتالية من الحفاظ على السلم الداخلي والنظام والأمن، وتتظيم مرفق العدل، والمحافظة على الديسن، ودعم سيادة الدولة، إلى القيام بالأعمال العامة، بما في ذلك إنشاء الأهرامسات والطرق والقنوات وأقواس النصر triumphal arches ونظم البريد ولم يكسن للإنفاق على التعليم من وجود في الدولة القديمة كما هو معترف به الأن

ومع ذلك فقد اهتم المسلمون الأواتل بمالية الدولة، منذ البدايسات الأولسى للدولة الإسلامية، فبجانب القواعد التي أرساها القرآن الكريم والسنة النبويسة لتنظيم المال العام وحرمته وصوابط إنفاقه، انداعت أولى الحروب الإسسلامية بعد وفاة الرسول عسلى الله عليه وسلم في عسهد الخليفة الأول أبسى بكر الصديق، ومن أهم أسبابها امتتاع بعض المسلمين عن أداء الزكاة أحسد أهسم الموارد المالية في الإسلام.

وقد فرق الفقه الإسلامي بين مان الله والمال الخاص، واقترب مفهم مال الله من المال العام الذي تملكه الجماعة، وليس للمسلطان أو الحاكم أن يتصرف فيه بدون ضابط.

ثم ظهرت الكتابات السياسية التي تتاولت الأحكام السلطانية، وقد أفسرت قسماً خاصاً لأحكام المال الشرعية، خاصة ما يتعلق بالجيش أو بيت المسال، واهتمت مؤلفات الأدب الملطاني بمعالجة المسائل المالية فسي علاقتها بالملك(1).

وتبارى الكتاب المسلمون الأول فى تحديد القواعد التسى تحكم مالية الدولة، يصورة تدل على سبقهم لكثير من المبادىء المالية التى تتسب حالياً إلى الكتاب الغربيين اللاحقين عليهم. ومن الأمثلة على ذلك كتاب "الخسراج"

^{(&}lt;sup>ا</sup>) عبد اللطيف حسنى: الدال والسلطان: من أجل ترشيد عالية الدولة السلطانية، مجلة الاجتساد، الحديث 73، 75، 76، شتاء وربيع 1947، ص 1747 عن 748

لأبى يوسف(أ) الذى يعد وثيّقة مهمة فى تصوير الأحوال المالية والاجتماعيـــة فى عصر هارون الرشيد، وقد تضمن الكتاب بياناً بموارد (إيرادات) الدولـــــة. على اختلاقها، ومصارفها، وبين الطريقة المثلى لجمعها، وتعــــرض لبعــض الواجبات التى يلزم بيت المال القيام بها(أ).

كما اهتم العاوردى(") في كتابه "تسهيل النظر وتعجيل الظفر" الذي اهتــم بتصوير ميزانية الدولة مشيراً إلى أهمية وجود فائض فيها، ومحذراً مـــن أن يكون بها عجز، ومبيناً أنه لا خوف من توازن الميزانية في حالة السلم فقط.

وتتاول ابن خلاون(أ) في "المقدمة" نظام الجبايات (الضرائب)، وأســـباب فرضها، وتعدها، وحجم ونوعية الجبايات، وارتباطـــها بالنظام السياسسي والاجتماعي للدولة •

ولم يبدأ اهتمام الغرب بمالية الدولة إلا في القرون الوسطى التي ساد فيسها عصر الإقطاع، وانقسم المجتمع إلى مقاتلين وفرسان يمتلكون الأراضى وعوائدها، وفلاحين وحرفين يخدمون مالك الأرض.

⁽أ) أبو يوسف هو يعقوب بن إبراهيم بن حبيب الأنصارى، المعروف بأبى يوسف، ولــــد عـــام ١١٣هــ /٧٣١م بالكوفة، ويعد من أشهر تلاميذ الإمام أبى حنيفة النصان وله الفضل فى نشر مذهبه. ومن مؤلفاته: كتاب اختلاف أبى حنيفة وابن أبى ليلى، وكتــــهب الــرد علـــى ســـير الأوزاعى، وكتاب الغراج .

^{(&#}x27;) راجع: د. محمد ضياء الدين الريس: الخراج والنظم المالية للدولة الإسلامية، دار المصارف، القاهرة، 1979

^(*) ابن خلدون ولي الدين أبو زيد عبد الرحمن بن الحسن بن جابر بن محمد بن إبراهيم بن عبد الرحمن بن خالد (خلدون)، ولد عام ٧٣٧هـ ١٩٣٣م يتونس، ويعد رائد عام الاجتماع، وتطلق المقدمة على المجلد الأول من سبع مجلدات يتكون منها كتابه: "الحبر وديوان المبتدأ والخبر...

بينما لم يبدأ اهتمام الغرب بمالية الدولة إلا في القرون الوسطى، التسى ساد فيها الإقطاع، وانقسم المجتمع إلى مقساتلين فرسان يملكون الأرض، وفلاحين وحرفين يخدمون الأرض وملاكها، وكان الإقطاعيون يعيشون على الإدادات الأراضي، وكانت مالية الدولة مختلطة بمالية الحاكم، دون رقيسب أو حسيب، ولما زادت النققات العسكرية والغزو كانت تمول بعض نفقات الدولية مما يقدمه الأغنياء إلى الملك طواعية واختياراً، ولما زادت النققات بصسورة كبيرة خلال القرن السادس عشر، وأصبح من المتيقن عدم إمكان الوفاء بسيدة كبيرة خلال القرن السادس عشر، وأصبح من المتيقن عدم إمكان الوفاء بسيدة الدخت في موارد جديدة إلى ظهور (') ما يعرف بفسن إدارة شنون الدولية المحته في موارد حديدة إلى ظهور (') ما يعرف بفسن إدارة شنون الدولية القواعد الصالحة لإدارة أملاك الدولة، وأملاك الأمسراء، وكسان للمفكريسن الألمان قصب المسبق في هذا الميدان، حيث قام أساتذة علم السياسبة ورجسال الإدارة الذين عرفوا بأهل المجلس أو الديوان المائية العامة خلال النصف الأول من القرن الثامن عشر (')

ومع ظهور الدويلات المستقلة (أ)، ونمو الوعى السياسى وانتشار الأفكلو الديموقر اطية، انفصلت الذمة المالية للحاكم عن الدولة، وأخذ الاهتمام بدراسة مالية الدولة وضرورة تنظيمها يتنامى •

ويعتبر مؤلف أدم سميث "ثروة الأمم The Wealth of Nations في عـــام ١٧٧٦ أساساً لدراسة المالية العامة في إنجلترا و القارة الأوربيــــــة - علـــي

J.A. Schumpeter :History of Economic Analysis , George Allan and Unwin , 1955 .. pp. 163-164

⁽¹) تشتق كلمة Cameralist من كلمة camera اللاتينية أو kammer باللغة الإلىانية والتسيى تعنى الغرفة، ويعدهم شومبيتر (مؤلقه السابق من ١٥٩ سمن ١٦١) من استشسارى رجسال الإدارة وهم المغربون من مجلس المكم، وإذا أطلق عليهم أهل المجلس أو الديوان.

⁽أ) د. محمد عبد الله العربي ، ص ١٩

^{(&}lt;sup>3</sup>) يمتقد شومبينر J. A. Schumpeter أن المالية العامة بمفيومها الذي نعرفه اليوم، وخامســـة موضوعات الضرائب الحديثة، قد طورت في القرن الخامس عشر في المدن والجمـــيوريات الإيطالية، وعلى الأخص فلورنسا والمدن الألمانية المرة.

الرغم من أن دراسته للمالية العامة كانت جزءاً من دراسته للاقتصداد، ولم

وأطلق ريكاردو على مؤلفه في علم الاقتصاد عنوان أصدول الاقتصداد السياسي والضرائسب The principles of the Political Economy and السياسي والضرائسبة العامسة العامسة العامسة العامسة تدريجياً عن كتب الاقتصاد لازدياد أهميتها، وأصبحت موضوعاً مستقلًا (').

ومن أوائل الكتب التي نتاولت علم المالية العامــة مسـنقلاً عــن علــم الاقتصاد مولف باستابل المالية العامة Public Finance ۱۸۹۲ ، ثم دالتـــون: أصول المالية العامة Principles of Public Finance ۱۹۲۲

ثم أخنت تظهر فى السنوات الأخيرة بعض الدراسات التى تدمج الماليسة العامة فى الاقتصاد من جديد، وخاصة فى ظل النظم الاشتراكية والتخطيـــط الشامل(١/.

الاعتراف بالمالية العامة كعلم مستقل

لعل تقسيم جاستي الماليسة العامسة (إيسرادات ونفقسات وإدارة) يسبرر الاعتراف بالمالية العامة كعلم على أسساس أن هذه الموضوعسات تتصسل بالميز انية، والميز انية هي التي تمثل الخطة القومية للدولة.

بيد أن هذا التبرير يدال فقط على موضوع المالية العامة التقليدية (^٣) التسى كانت تدعو إلى توازن الميز انية كأداة لضبط نقات الدولة وإير اداتها، أما وقد

لا زالت هناك الديد من المؤلفات التي تعتبر المالية العامة في بعض مظاهرها فوعساً مسن فروع الاقتصاد يطلقون عليه اسم الاقتصاد المسالي Financial Economy، ومسن هذه المدافات:

A.G. Buehler: Economics of Public Finance, New York . 1943, Allene & Brownley: Economics of Public Finance, New York 1984. AA. Prest, op. cit: معمد علمي مراد، ص ١٦، علمش ١٠ وأنظر أيضاً: . معمد علمي مراد، ص ٢٠، علمش ١٠ وأنظر أيضاً: . معمد الطنطاء ع العان ، ص ٢٢

^(*) وقد جمع تعريف دائترن المائية العامة موضوعاتها التقليمية الثلاثة ، حيث رأى أن علم العالمة العامة عور كراسة كل من إيرادات ونقات السلطات العامة، وموازنة كل منهما بالأخرى " أنظر: H. Dalton : Principles of Public Finance . 9th ed. London , p. I

استخدمت هذه الإيرادات والنقات فى إطار السياسة العالية للدولسة، التسمى لا تنخل فى إطار ميزانية الحكومة فقط، ولكن فى إطار الميزانيسة الاقتصاديسة للدولة ككل، فإن الأمر يتطلب دراسة العالية العامسة فسى إطسار الاقتصساد القومى(').

وفى رأينا أن المالية العامة علم ممنقل عن غيره من العلوم، ينتاول فسن إدارة النشاط الاقتصادى للدولة، ولهذا الفن أدواته الخاصة التى تنساهم فسى تفعيل السياسة المالية للدولة على نحو معين. وذلبك على الرغسم مسن أن موضوعات تتصل بجوانب مختلفة تتم دراستها فى فروع أخسرى للعلسوم، شأته شأن غيسره من العلوم التى تحتبر جميعها لبنات متراصة فسسى صسرح الفكر الإنساني.

وتوصف المالية العامة بأنها فن سياسى Political Art وعلسم اجتساعى Social Science فيى كفن سياسى تعرض لنا سلملة من النتسائج والمبادىء والأحكام بالنسبة لموضوعات معينة ذات صبغة عملية يسترشد بسبيا رجسال الحكومة والمشرعون والباحثون(أ)، وهى كعلم اجتماعى تراعسى الظروف التي يمر بها المجتمع وتحاول التكيف معيا وتطور أدواتها بما يحقق صسالح المجتمع.

ويمكن استخدام طرق البحث الاستنباطية deductive method والاستقرائية inductive method المعمول بهما في الطوم الاجتماعية للبحث فسى علم المالية العامة باعتبار أن كلا منهما يكمل الأخرى، فبالطريقة الاستقرائية يتم تجميع واستخدام البيانات والاحصاءات المنطقة بالظواهر المالية المختلفة، شم يتم ربط النتائج المستخلصة منها بطريقة البحث الاستنباطي، لاختبار مدى صحة النتائج وتطبيقها في الظروف الخاصة والمختلفة ().

⁽أ) د. زين العابدين ناصر: مبادىء علم العالية العامة، البيزه الأول، طبعــة ١٩٩٣/١٩٩٢ ص ٧- ص. ١٠

⁽۱) د. عبد المتم فوزی ، من ۱۸، من ۱۹

عناصر علم المالية العامة :

يتضمن علم المالية العامة عنصرين رئيسيين هما: الماليــــة (أو النشــاط المالى)، والعامة (أو الدولة). ويساهم التعرف عليهما في تحديد نطـــاق علـــم المالية العامة:

أ – النشاط المالي :

يقصد بالنشاط المالى (أو المالية) العلاقات الاقتصادية التى تترتب علمى قيام الدولة بخلق أو استخدام الموارد النقدية والأرصدة المالية .

أى أن النشاط المالى يتعلق بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية، ومنسها: الإنفاق الاستهلاكي، والمرتبات والأجسور، والقيسام بسالتحويلات النقديسة، وتحصيل الصرائب والرسوم، واقتراض الدولسة، ومنسح الإنتسان للأفسراد والمهنزات والممثروعات والدول، والاستثمار، والتعامل فسى الأوراق الماليسة، وتنوها(أ).

ب – الدولة :

يختص علم المالية العامة بما تقوم به الدولة من نشاط مالى، وعلى هــــذا فلا يختص بالنشاط المالى للأفراد أو جيات القطاع الخاص.

ويقصد بالدولة في مفهوم القانون العام: الوحدات الحكومية مسن وزارات وإدارات ومصالح وهيئات عامة قومية ومحلية (كمجالس المحافظات والمسنن والقرى، ومجالس الولايات في الدول الفيدرالية).

كما يدخل فى نطاق المالية العامة نشاط القطاع العام، وهمى الوحدات ذات الطابع الاقتصادى والتجارى والمالى التى تقولسسى توزيسع أو إنسباع حاجات عامة.

علاقة علم المالية العامة بغيره من العلوم :

يتصل علم المالية العامة بعدد من العلوم الإتسانية منها:

^{(&}lt;sup>ا</sup>) د. محمد حامد دویدار: دراسات فی الاقتصاد المالی، الدار الجامعیـــة الطباعــة والتشــر، الأسكترية ، ۱۹۸۶/۱۹۸۶، ص ۷ – ۱۸ ود. محود الطنطاوی الباز، ص ۱۲

أ- الالية العامة والاقتصاد :

تعتبر الحاجات على اختلاف أنواعها محور اهتمام علم الاقتصاد باحتباره علم يهتم بتنظيم الحاجات الإنسانية على اختلاف أنواعها (عامـــة وخاصــة) علم يهتم بتنظيم المحدودة (مشكلة الندرة)، بينما ينصب علم المالية العامة علــــى دراسة الحاجات العامة وكيفية إشباعها بممارسة جزء من النشاط الاقتصــادى والمالى وهو النشاط الاقتصادى والمالى العام، ولذا عرفت الصلة بين العلميـن بأنها صلة الفرع (المالية العامة) بــالأصل (الاقتصـــلا) أو صلــــة الجــز، بالكل(أ).

والتأثير بين علمى الانتصاد والمالية العامة تأثير تبادلسى، حيست تتسأثر مالية الدولة بالأرضاع الاقتصاديسة، فزيادة الحصيلة الضريبيسسة مرهونسة بزيادة الدخل القومى، كما أن اختلال الأوضاع المالية يؤثر ساباً على الحيساة الاقتصادية، فعجر الميزانية وتمويلها بالإصدار النقدى الجديد يسؤدى السي زيادة الأسعار وارتفاع مجدلات التضخم مما يصيب النشاط الاقتصادى بالكساد().

ب - المالية العامة وعلم السياسة :

بين علم المالية العامة وعلم السياسة صلحة مباشدرة (٢) ، فالمشكلات المالية، وخاصة التى نتعلق بفرض الضرائب شديدة الوطأة على المواطنيدن كانت سبباً لقيام الثورات، وإنشاء البرلمانات، ويشهد على ذلك قيسام الشورة الفرنسية وإنشاء البرلمان البريطاني، وقد أدى الارتباك المالى الذى حدث فسى عهد الخديوى إسماعيل خلال القرن الناسع عشر إلى احتلال مصدر عقب أزمة الديون الأجنبية (٢).

كما أن الظروف السياسة ونظام الحكم فى الدولة يؤثر فى ماليتها العامـــة، فتريد النقات والإيرادات العامة أو نقل، وتفيض بالتالى الميزانيات أو تحقـــق عجزاً لأسباب عدة من بينها ديموقراطية نظام الحكم أو ديكتاتوريته ، ومـــدى

⁽⁾ د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ۲۱

⁽۱) د. شریف رسیس تکلا ، ص ۲۰

⁽³⁾ Dalton, H., principles of public Finance, 1948, p. 3

⁽ا) د. محمد علمي مراد ، ص ۱٪

حسن علاقاته الخارجيسة، وتوفيره للحريسة اللازمسة الانتعساش النشساط الاقتصادي.

والملاقة بين المالية العامة وعلم السياسة علاقة تبادلية (')، إذ تؤشر الأوضاع المالية على الحياة السياسية، وبيدو ذلك جلياً في الحملات الانتخابية حيث تحتل موضوعات المالية العامة مكاناً بالرزاً في برامج المرشدين ودعاياتهم، وتكون محوراً للوعود أو الرشاوى الانتخابية التي تتنوع ما بيسن تقيم الدعم ورفع الأجور والمرتبات إلى تخفيض الضرائب وتيسير سبل الإنتمان.

كما تترجم المالية العامة قدرات السلطات الحاكمسة وأهدافسها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ويتضع ذلك حين يعمل النظام الحاكم على خدمسة طبقة اجتماعية على حساب الطبقات الأخرى، فحين ينحساز إلى الطبقات القلمة يصاغ النظام الضريبي بشكل يساحد علسى تقليل القوارق الاجتماعية، وتزداد النقات الإدارية والاجتماعية، والعكسس حيسن ينحاز النظام الحاكم إلى الطبقة الفنية يزاد العب، الضريبي علسى الطبقات الأخرى، وتزاد نققات المرافق العامة التي تساهم في مزيد من الاستثمار،

ويحدد المذهب المدياسي للدولة اتجاهات المالية العامة فيسها (")؛ فالدواسة التي تتبع المذهب الرأسمالي وتعنى بالحرية الفردية، تميل إلى تحديد حجسم ونوع الخدمات العامة التي تقدمها للأفراد، ويقتمسر دور الضرائسب علسي تتذية الخزائة العامة بالإيرادات الملزمة لتغطية النفقات العامة (الدور المسالي فقط).

أما الدول التي تتبع المذهب الاشتراكي وتبتم بالعدالة الاجتماعية فــتزيد من حجم ونوع الخدمات العامة التي تقدمها للأفـــراد، وتتجــاوز الضرائب دورها المالي إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تـــهدف إلــي تقريب النوارق بين الطبقات وتحقيق العدالة الاجتماعية ،

^{(&#}x27;) دشریف رمسوس تکلا ، ص ۲۱، ص ۲۲

⁽۱) د. شریف رئسوں تکلا ، ص ۲۱

جـ - المالية العامة والقانون:

بين المالية العامة والقانون صلة وثيّقة، حيث ينظم القانون سلطات الدولسة في الحصول على الإيرادات العامة، ويضع القواعب التسبى تكفيل عدم الإسراف في النقات العامة، وبما يضمن العدالة في تحمل الأعباء العامسة، دون الإخلال بحقوق الأفراد وأموالهم. كما تصاغ برامج الدولة الاقتصاديسية في صورة تقديرات كمية للإيرادات والنقات العامة خلال سنة مقبلة تعسرف بالموازنة العامة للدولة التي لا يمكن تنفيذها إلا بعد صدورها بقانون.

ولقد كانت المالية العامة لفترة طويلة فرحساً مسن القسانون الإدارى أو القانون الادارى أو القانون العام يقانون العالمي، ثم استقل عنه، بعد الاعستراف بذاتيته التي تميزه عن قواعد القانون العام (أ)، وأصبحت له قوانينسه الخاصسة بسه، كالقوانين الضريبية، وقانون العوازنة العامة للدولة،

ويكفي أن الستور قد وضع الضوابط التي تنظم مالية الدولسة، فقد نص الدستور المصرى، على سبيل المثال، على أن:

 ١- يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلسس الشعب قبسل شهرين على الأقل من بدء المسنة الماليسة، ولا تعتسير نافذة إلا بموافقتسه عليها().

 ٢- إنشاء الضرائب، وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقسانون، ولا يعفسى أحد من أدانها فى غير الأحوال المنينة بالقانون().

٣- ينظم القانون القواعد الأساسية لجباية الأسوال العامـــة، وإجــراءات صرفها(¹).

أ- لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض، أو الارتباط بمشروع يسترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة فسسى فسترة مقبلسة إلا بموافقسة مجلس الشعب(١).

^{(&#}x27;) د. زين العابدين ناصر ، من ، من ه

^{(&}lt;sup>¹</sup>) المادة رقم ١١٥

^{(&}quot;) المادة رقم ١١٩

^(°) المائة رقع ١٢٠

ومن ثم فإن الارتباط بين المالية العامة والقانون هو ارتباط يتطق بالشكل والموضوع، فمن حيث الشكل تتخذ معظم القواعد التي تحكم الماليــة العامــة شكل القانــون بمعناه الواسع الذي يدخل فيه القواعد والقــرارات الإداريــة، ومن حيث الموضوع فإن كلا من القانون والمالية العامة يرميان إلى تحقيـــق العدالة الاجتماعية (أ).

٤- المالية العامة والحاسية:

وللمالية العامة صلة وثيقة بالمحاسبة، حيث يتطلب إعسداد الموازنة العامة للدولة الإلمام بقواعد المحاسبة الحكومية، كما أن تحديد الربح الضريبي يقوم أساسا على الربح المحاسبي ثم تجسرى التعديدات اللازمة بالإضافة أو الخصم للوصول إلى الربح الخاضم للضريبة وفقا للقانون .

هـ - المالية العامة والإحصاء :

وللمالية العامة صلة بعلم الإحصاء باعتبار أن البيانات الإحصائية تساعد في تحديد السياسة المالية وتقبيمها، وتحليل النفقات العامة والإيرادات العامة،

كما تساعد البيانات الإحصائية المتعلقة بعسدد المسكان وحجم الدخل وطبيعة الأنشطة المختلفة وغيرها من المعلومات في تحديد توجهات الانفاق العام ومصادر إيرادات الدولة في السنوات التالية (٢).

. وقد زاد الاهتمام بالبيانات الإحصائية ، والمعلومات عموما، في دراسة المالية العامة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين على سلامة الحكم علمي الوضع المالي للدولة .

و – المالية العامة وعلم النفس :

^{(&#}x27;) المادة رقم ١٣١

⁽۱) د. شریف رمسیس تکلا، می ۲۰

⁽أ) د. زين العاينين ناصر ، ص ٣٠

ز – المالية العامة وعلم الاجتماع :

ويتصل علم المالية العامة بعلم الاجتماع، وذلك حين تؤسر الإجراءات والسياسات المالية على طبقات المجتمع، فالضربية التصاعدية تسيدف إلى تقليل الفوارق بين الطبقات، كما يقر التشريع الضربيسي منسح المموليسن خصومات مقابل الأعباء العائلية بقدر حالة الشخص الاجتماعية، وخصومسات أخرى لضمان حد أدنى للمعيشة.

كما يساهم الإنفاق في نقديم الدعم والإعانات للطبقات الفقسيرة، وفسى إنشاء المرافق العامة، وتنهينة البنية الأساسية لتقيد جيع الاستثمار وزيسادة الدخول.

ح - المالية العامة وعلم التاريخ :

تعتبر دراسة التاريخ نبراسا للميتمين بعلم المالية، يستندلون منسه علسى أصول هذا العلم، وميادنه، وتطور أشكال الإيرادات، وصور النفقات العامسة، وذلك لتفهم الظروف التى أدت إليها، وإمكانية تطورها بما ينفق مع الظسروف والأوضاع المعاصرة،

فمن يقرأ التاريخ يمكنه التعرف على تطور نظم الضرائب، منذ العصسر الفرعوني وحتى الآن، كما يتنين تطور أشكالها، وطرق تحصيلها، وأصسول الضمانات القانونية التى تحيط بها، بجانب التعرف على الإنفاق العسام عبر التاريخ وتطور أسس الموازنة العامة على ضوء الوقسائع التاريخيسة التسى أثرت فيها ا

الفصل الأول دور الدولة فع إشباع العامه العامه

الفصل الأول دور الدولة في النشاط الاقتصادي

تقسيم :

مر دور الدولة الاقتصادى بعدة مراحل عبر التاريخ، وكان لكل مرحلسة منها تأثيره على مالية الدولة، وقد تأثرت مصر كغير ها من السدول بهذا التطور و ونبين ذلك في مبحثين، تخصص أولهما لتطور السدور الاقتصادى للدولة بوجه عام، وتبين مدى تأثر مصر بذلك التطور في المبحث الثاتى:

المبحث الأول تطور الدور الاقتصادي للدولة

للدولة مكانها ودورها الاقتصادى منذ بدء التاريخ، ولكن هذا الدور يتسع أو يضيق تبعاً للأفكار الرائجة والسياسات المتبعة. وقد تتاول المفكرون مسـن آدم سميث(') إلى ماركس(') نماذج مختلفة لدور الدولة.

والفلسفة السياسية اتجاهان متميزان في هذا الصدد هما الاتجاه العضـــوى والاتجاه الميكانيكي("):

organic approach أولاً : الانجاد العضوى

وفقاً لهــذا الاتجاه ينظر إلى المجتمع على أنه كيان عضوى، وكل فـــرد فى هذا المجتمع هو جزء من هذا الكيـــان، لا يمكــن أن ينفصـــل عنـــــه، والحكومة بمثابة القلب لهذا الكيان،

⁽أ) دعا أدم سمين في كتابه ثروة الأم عام ١٧٧٦ إلى دور محدود للحكومسة حيث تـودى المنافسة ونية الربح بالأفراد إلى تحقيق مصالحهم الخاصة ، التي تصب في الصالح المسلم ، ويكون دور الدولة محدوداً لتصحيح فشل الأسواق ولتقديم السلم العامة الأساسية بما في ذلك القانون والنظام والدفاع الوطني والمرافق المادية الأساسية .

^{(&}lt;sup>*</sup>) دعا ماركس فى القرن الناسع عشر إلى دور أكبر للدولة تسيطر به على جميع وسائل الإنتاج معتبراً الملكية الخاصة هى سبب الشر فى المجتمع .

⁽³⁾ Harvey S. Rosen, pp. 5-6

و لايمكن اعتبار هذا المجتمع كالآلة التى يسهل فك أحد أجزائها واستبداله بجزء آخر، وإنما هى كالجسد الذى يساهم كل عضو منه فى مصلحة الجميع، ومن ثم فإن الفرد الجيد هو الفرد النافع لوطنه، حيث يجب أن تكسون الغلبة للمجتمع على حساب مصلحة الفرد.

ويتبني هذا الاتجاه الفكر الشيوعى الذى يسمو بمكانة الدولة على مكانــــة الفرد، ويغلب الصالح العام للمجتمع على المصلحة الفردية، مما يبرر تدخـــــل الحياة فى سائر النشاط الاقتصادى، ولا يكون للقطاع الخاص من دور كبــــير فى المجتمع،

Mechanistic view of the government الاتجاه الميكانيكي المكومة

وحتى نتنظم الحياة فى المجتمع فإن هناك حاجة إلى وجود سلطة عليا تكون بيدها القوء اللازمة لوضع الضوابط الكنيلة بتنظيم حريات الأفراد، وتوفير ما يلزمهم من حاجات لا يمكن لكل فرد أن يحققها بنفسه.

وينظر أنصار هذا الاتجاه إلى الحكومة على أنها ابتكار من بنات أفكسار الأفراد، ابتدعوها كوسيلة لتحقيق أفضل أهدافيم، فالحكومة كالوديعة Trust التى تودع أمانة فى يد موظفيها لصالح أفراد المجتمع، ويقع عليهم عسبه العمل لصالح أصحاب الوديعة، أى الأفراد، ومن ثم لا يجسب أن تتدخس الدولة فى حياة الأفراد إلا بما يضمن الحفاظ على هذه الوديعة ورعايتها،

ويتبنى هذا الاتجاه المذهب الرأسمالي، الذي يعطى الفرد المكانة الأولسي، وله على الدولة حق حمايته، وتبيئة المناخ الملانسم لمزاولسة نشساطه، لأن

H. Spencer : Social Static , New York , 1879, p. 127 (أ) مثبت في: د. خالد الشاوى: نظرية الصريبة والتشريع الصديبي الليبي، منشسورات جامعة بنغازى ، الطبعة الأولى، بيروت، ١٩٧٥، ص ٥٥- ص ٢٠

مصلحة المجتمع تتكون من مجموع مصالح الأفراد ، ولا يمكن للحياة الفردية أن تنعم أو تردهر في غياب الحكومة أو سلطة الدولة.

وحتى تقوم الدولة بدورها المنشود، فإنه من الملائسم أن تحتكر سلطة الإكراء أو الجبر roercive power ولذا وجب الدولة أن تكون لها تتظيماتسها الإدارية التي تخول لها القيام بدورها في سسن القوانيس وإصدار اللوانسح والقرارات النتظيمية، وبناء الجيش والشرطة والمحاكم والسجون.

ولا يقتصر دور الدولة على حماية الأفراد مسن العسدوان الداخلسي أو الخارجي، بل لها أن تقوم بدور محدود في النشاط الاقتصدادي، يتمسل فسي الخارجي، بل لها أن تقوم بدور محدود في النشاط الاقتصدادي، يتمسل فسي الجامة التسي لا يمكن للقطاع الخاص أن يقوم بها، لعدم وجود الحافز الذي يدفعه إلى ذلك، أو لعدم قدرته على النهوض بها وحده •

الراحل الختلفة للدور الاقتصادي للدولة :

أثرت الأفكار المختلفة عن نشأة الدولة وعلاقتها بالأفراد في تحديد السدور الاقتصادي للدولة، في كل من النظام الرأسمالي، والنظام الاشتراكي،

ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين خمسة مراحل متميزة (١)، هي:

١ – مرهلة نشأة النظام الرأسمالي :

كان للدولة في المرحلة الأولى من نشأة الرأسمالية الدور الأساسي في تبيئة مناخ الحرية الاقتصاديسة مسن خسلال(") التخسل المباشسر، بإقامسة المشروعات وتحمل تمخاطرها حتى تصبيح منتجة، أو بالتدخل غير المباشسسر عن طريق مجموعة الإجراءات التي تستيدف تشجيع تكويسن وتراكسم رأس المال، والتوسع في النشاط الصنساعي وتخفيسض تكلفسة الإنتساج وتمسويق المنتجات،

^{(&#}x27;) د. معمود عبد الفضيل ود. محمد رضا الحل: مبادىء المائية العامة، مع إشسارة خاصسة لتطور النظام المائي المصرى، دار النيضة الحربية ، القاهرة، ١٩٨٧، من ١٥- ص ١٩ (') د.السد عبد المولى: المائية المامة المصرية، دار النيضة الحربية، القاهر، ١٩٩٣، ص ٢٣

ومن أهم هذه الإجراءات: إصدار القوانين التي تحترم وتصمحون الملكيسة الفردية ، والإعفاءات الضريبية، والامتيازات التي تمنحها الدولة للمشسووعات الفردية .

٧ – الدولة الحارسة :

بعد أن تهيأت الدولة للنظام الرأسمالي، وبدأت المنشأت الفردية في العسل بكثرة، أصبح من الملائم أن تقوافر ظروف المنافسة التي توجب عدم تدخسل الدولة في النشاط الاقتصادي، وأن يترك العنان لمنشأت القطاع الخساص لأن تتنافس فيما بينها، وفق آليات العرض والطلب التي يحددها نظام السوق، على أن تكون وظيفة الدولة هي تحقيق الاستقرار والأمن الداخلي والدفساع ضد العدوان الخارجي، بما يعرف بالدولة الحارسة، مع السماح لها بسأن تسزاول بعض الأنشطة التي لا تدر ربحاً ولكنها ضرورية للمجتمع ككل، مثل إقامسة المشروعات العامة، والمرافق الأساسية كالطرق والكباري، وتوصيل الميساء والكهرباء،

وكانت المالية العامة في هذه المرحلة تقوم بالدور الحيادي (المالية المحايدة)، التي يقتصر دورها على توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النققسات العامة، مع ضرورة أن يكون حجم النققات العامة منخفضاً إلى أنسى أدنى حد ممكن، والمحافظة على توازن الميزانية العامة، دون أن يكون للمالية العامسة دور في التدخل في النشاط الاقتصادي، تاركة لقوى السوق العصل على التوازن التلقائي للاقتصاد القومي في مواجهة دورات الاتكماش والركود التي يتعرض لها الاقتصاد بحيث تتمكن هذه القوى وحدها مسن الوصسول إلى التشغيل الكامل.

وترتب على هذه النظرة أن تبنت المالية العامة التقليدية ضرورة أن لا تحتفظ الدولة لنفسها إلا بأقل قدر ممكن من الوظائف، وعليها أن تحجم عن المتخفل في الشئون الاجتماعية والاقتصادية. وليس المالية العامسة من دور سوى توفير الإيرادات العامة لتفطية النقات اللازمة للقيام بوظسائف الدولية الأماسية، وهي الدفاع الخارجي، وحفظ الأمن الداخلي، والقضساء، والقيام ببعض الأشفال العامة كإنشاء الطرق، التي لا يقدم الأفراد علوسها، لأنسها لا يتعل ربحاً.

وتجد هذه الإيرادات العامة مصدرها الأساسي في الضرائب الإجباريـــة، والقروض العامة التي تسددها الدولة أيضاً بالضرائب(`)، وكأنسبها ضرائـــب منفوعة مقدماً

وعلى الدولة أن تعمل على توزيع الأعباء العامة على الأفسراد توزيعاً عادلاً، لذا ترفض المالية العامة التكليدية فكرة التضخم كوسيلة لتوزيع الأعباء العامة •

وكان التغليديون قبل عقد الثلاثينيات في القرن الماضى -الذي شيد الكساد الكبير - ينظرون إلى النقات العامة الحكومية على أنسها ومسائل لتمويس الانشطة الحكومية التي ينقع بها مباشرة، وأن الضرائسب المحايدة همي المصدر الوحيدة لهذا التمويل(أ)، ويجب الحفاظ على توازن الميزانية سنوياً. ومن ثم كان الموضوع الرئيسي للمالية العامة التغليدية هو انعكاسات الرفاهية على الإنفاق الحكومي، وانتوزيع العائل للعبء الضريبي، دون النظسر فمي دراسة أي أثار متوقعة للضرائب، والإنفاق على مستوى، أو معسدل الدخسل القومي()،

⁽¹⁾ S.K. Singh, op. cit., p. 5 and p. 10

⁽أ) يمكن التعرف على هذه النظرة التقدية بصورة أوضح فى كتاب دى فينى دى ماركو، حين يقول: كانت الضرائب ينظر إليها على أنها نوع من المطر الغزير (أو الوابل hail) السندى ينزل فيحطم جزءا من المحصول، ومن ثم لم تترس استخدامات الضرائب بعد دفعها، علسى خنانية الاعتقاد بأنه يصاحب الضرائب الكماش فى عرض السلع المناحة، وما يترتب علسى هذه المذمة المفاطنة من خطأ.

^{... &}quot;Taxes were regarded as a sort of hail that destroys part of the crop. therefore the use to which tax was put m after its payment. was not studied at all. The consequence was that taxes were regarded, without further ado m as being as accompanied by a contraction in the supply of available goods, with all the mistaken consequences of this mistaken premise".

Antonio de Viti de Marco : First principles of Public Finance, (English translation) p. 84

⁽³⁾ S.K. Singh: Public Finance in Developed and Developing Countries, op. cit. p. 7

٢ - الدولة التدخلة :

بيد أن الكماد الكبير الذي عم العالم خلال الفترة مسن ١٩٣٩ – ١٩٣١ وما نتج عنه من بطالة هائلة، أفقت الثقة في مقدرة الاقتصاد علسي تحقيق التوازن التلقائي الذي تعتقده النظرية التقليدية، كما كان لمؤلف كينز أثره فسي نقد هذه النظرية، وإثبات وهم التوازن التلقائي، وضسرورة أهمية تدخل الدولة لتعويض النقص في الطلب الكلي الفعلي، حتى يمكن الحد من البطالسة وإعادة الانتعاش إلى الاقتصاد القومي.

ويتكون الطلب الكلى الفعلى من الطلب الكلى على الاستهلاك، والطلب ب الكلى على الاستثمار، والطلب الحكومى على المسلع والخدمسات، ويعتبر الطلب على الاستهلاك ثابتا تقريبا، بعكس الطلب على الاستثمار الذي يتغسير بمرعة، فإذا نقص الطلب على الاستثمار انخفض الإنتاج، وتفسست البطالة الإجبارية، الأمر الذي يوجب تدخل الدولة بالإنفاق العام لتعويض النقص في الطلب على الاستثمار، حتى يستعيد الجهاز الإنتاجي عافيته، فيزيد الإنتساج، ويزيد الطلب على العمال،

ومن ثم يكون تدخل الدولة ضرورياً للتأثير على النشاط الاقتصادى، مستخدمة في ذلك أدوات المالية العامة، لإنعاش الاقتصاد القومي.

ويعنى ذلك التخلى عن فكرة حيادية المالية العامة، والتعسليم بضسرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادى،

ولم تعد الميزانية العامة ميزانية مالية فحسب، أى هدفها الوحيد جبايسة الضرائب لتغطية النفقات العامة، ولكنها أصبحت ميزانية اقتصاديسة هدفها تتميق وتوجيه الاقتصاد القومى نحو أهداف الدولة التي ترسمها فسي خطسة اقتصادية عامة (')، وهكذا ظيرت الدولة المتنخلة ،وأصبسح لها دور فسي النشاط الاقتصادي عن طريق المالية العامة (')، فالضرائب، بجسانب كونها مورداً مالياً، يمكن أن تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعيسة، كأن تشجع على إقامة المشروعات من خلال منح المزايا والإعفاءات الضريبيسة، كما تساهم في إعادة توزيع الدخل بين الفقراء والإغنياء،

⁽۱) د. معد تویدار ، ص ۳۶

⁽١) د. أتور إسماعيل الهواري ، ص ١٠ حص ١٤

٤ - الدولة النتجة :

أعقب الحرب العالمية الثانية انتشارا للأفكار الاستراكية على نطاق واسع، ولم يعد دور الدولة قاصراً على التدخل المحصدود لإعمادة التوازن الاقتصادى والاجتماعي المختل بعمل المناضمة، وإنما أعترف للدولة بدور هسا في الإنتاج والتوزيع، وفق برامج وخطط تضعها لصالح المجتمع، ومن تصمحاً أصبحت الدولة المنتجة تسافس القطاع الخاص في وظيفته الإنتاجيسة والتوزيعية،

وبانتشار المذهب الاشتراكي توسع دور الدولة باتباع طريقسة التخطيط المركزي لإدارة الاقتصاد القوسي في الدول الاشتراكية، مساجعسل للماليسة العامة دوراً كبيراً، وأصبح للقطاع العام مسيطرته على حمساب القطساع الخاص، ووظفت المالية العامة توظيفاً يقوم على توفير الموارد المالية للدولسة وفقاً لخطة قومية لتوزيع الناتج الاجتماعي والدخل النتى لمواجهة متطلبسات الإنتاج والاستثمار القومي وغير ذلك من الحاجات الجماعية، واختفت بذلسك المالية العامة المحايدة،

ولم تعد الدولة مسئولة فقط عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي كما هسو الحال في الدولة المتدخلة، بل أصبحت تقوم أساساً بالإنتساج والتوزيسع كمسا تحددها الخطة العامة الاقتصادية والاجتماعية و وأصبحت الميزائيسة العامسة جزءاً من الخطة القومية، ومن ثم أصبحت الكميات المالية التي فسي حسونية الدولة تتطابق إلى حد كبير مع الناتج القومي والإنفاق القومي، وتتسكل أدوات أساسية في الخطة المالية، والتي تمثل مع الخطة العينية الجانبين المتكسساملين للخطة القومية ().

كما فقدت فكرة أسبقية النققات العامة أهمينتها، وأصبح كل مسن الإنفاق العام والإيراد العام يتحد في ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومي، وفسسى ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها، فسلا أسسبقية إذن النقسات علسى الإيرادات، والعكس، وإنما الأسبقية للأهداف والإمكانيات القومية، مما ترتسب

⁽أ) د. البيد عبد المولى ، ص ١١

عليه قبول فكرتى العجز والفائض فى الموازنة. بل أخـــنت بعــض الـــدول بقاعدة أولوية الإيرادات(١).

ه -- دولة الرفاهة :

بوصول الأحزاب ذات البرامج الاشتراكية الديموقراطية للحكم في العديد من البلدان الغربية، مثل السويد والنرويج وبريطانيا ظهر ما يمكــــن تســميته بالدولة الكفيلة، أو مايسمي بدولة الرفاه the welfare state .

ويشير مفهوم الرفاه إلى مجموعة برامج الرعاية الاجتماعية التى توقسر الأمان الاقتصادى للمواطنين الذين لا يحصلون على دخول تضمن لهم مستويات معيشية كريمة، وذلك من خلال منحهم إعانات أو منافع من موازنة الدولة، تتمثل إما في إعانات مباشرة (مبالغ نقدية)، أو خدمات صحية وتعليمية مدعومة، أو سلع غذائية بسعر أقسل مسن مسعر المسوق (نظام البطاقات)،

وتوجه هذه البرامج أساسا إلى الفئات الفقيرة والضعيفة، كالأسر الكبـــيرة العدد محدودة الدخل، وكبار السن، والأطفال، والمعاقين .

وكانت ألمانيا من أوائل الدول التي طبقت برامج الرفاه الاجتماعية، وذلك في عام ١٨٨٣، على نطاق واسع، لا يقتصر على الفقراء والضعف،، فقد منحت الطبقة العاملة تأمينا صحيا ضد المرض، وثلاء منح معاشات التقاعد.

ثم أخذت هذه البرامج تنتشر في معظم الدول الصناعية متـــأثرة بالأفكـــار الاشتراكية (أ).

^{(&#}x27;) د. معمود الطنطاري الباز ، ص ٩

⁽أ) وكانت بريطانيا- على سبيل المثال - قد طبقت في عام ١٩٤٨ نظام العلاج المجانى للجميع،
كما بدأت الولايات المتحدة تطبيق نظام الضمان الاجتماعى منذ عام ١٩٣٥ التقديم المساعدة
إلى كبار السن وفاقدى البصر والأطفال القصر، ثم امتد نطاق هذا الضمان أوشم ما منعل الرعاية الصمعية لكبار المن والعناية بالأسر منعفضة الدفل. ولكن اعتبارا مسن أوائسل التسعينات أخذت حكومة الرئيس الأمريكي السابق كلينتون في ترشيد هذه البرامج، وإحسالال نظام توفير فرص السل بدلا من الإعلات النقدية ، وتخفيض الحالات الى يمكن أن تسستليد من برامج الرفاه.

وتلقى هذه البرامج عبنًا إضافياً على الموازنة العامة للدولة، مسن ناحيسة تحمل الدولة بنفقات لتتفيذ هذه البرامج ، مما يتطلب البحث عن موارد إضافية لتمويلها(¹) .

إنهيار الدول الاشتراكية وإعادة النظر في دور الدولة :

شهد العالم خلال الثلث الأخير من القرن العشرين إنهيار الاتحاد السوفيتى وتفسخ جمهورياته، وتلاه معظم الدول الاشتراكية التي كانت تدين بمذهبه... وأخذت هذه الدول تتحول إلى نظام السوق، وتتخلى عن الاقتصاد القائم علمي التخطيط المركزى، لتفسح مكاناً أكبر للقطاع الخاص، على حساب القطاع المام،

ومن ثم تقلص دور الدولة في النشاط الاقتصادي بعد أن كسان مسيطراً عليه (١)، وبدأت هذه الدول تنتهج سياسات مالية واقتصادية جديدة، نتوافق مسع هذا الدور، من أهمها تعديل نظمها الضريبية، وتعديل برامج إنفاقها •

دور الدولة في ظل العولة :

تتجه الاقتصاديات العالمية نحو الانفتاح على العالمية، بما يعرف بالعولمة Globalization، بدعوى فتح أسواق الدول أمام المستثمرين والسلم الاجنبية للنفاذ دون قيود، لإطلاق المناخ النتافسي بين المشروحات الوطنيسة

^{(&#}x27;) تعتبر الدول العربية الخليجية مثالا أخر لدولة الرفاه، وخاصة خلال الطفرة فــى الإسرادات البترولية التي تلت حرب أكتوبر 1977 وحتى منتصف عقد الثمانينيات من القرن المساضى، حيث تبنت هذه الدول برامج إجتماعية سخية، تقوم على ترفير معظهم الخدمسات التعليمية والصحية والسكنية بالمجان لمواطنيها، ولعند كبير من المقيمين على أراضيها. ثم أخذت هذه البرامج في الاتحسار بعد انتفاض أسعار البترول وعدم وجود موارد مالية لتعويض عجسز موازناتها، مما أدى إلى تغيير سياستها في نقديم ظلى الخدمسات بالمجسان، والمعسل على تسعيرها، وبذأت دولة الكويت العرطة الأولى منسيها بسائتطبيق على المقيميسن، دون المواطنين .

^(*) Ajay Chhibber: The State in a Changing World , Finance and Development Review , Sep. 1997

والأجنبية بما يضمن تقديد أجود المسلع والخدمات بأفضل الأسمعار الممتهاك(أ).

ويتوقع الاقتصاديون أن تعانى الدول النامية من هذه السياسة، لعدم قدرتها على المنافسة الفاعلة في وجه تيارات السلم والخدمات التي تتدفق من السدول المتقدمة، والتي تسيطر عليسها الشسركات دوليسة النشاط Multinational المتقدمة، والتي تسيطر عليسها الشسركات دوليسة النشاطة في السدول (Corporations ولذلك انعكاسات سلبية على مكونات المالية العامة في السدول النامية، حيث تقل الإيرادات العامة التي يمكن تحصيلها من الضرائب، وذلسك أم بسبب التخفيض الضريبي الذي تضطر إليه هذه السدول لتشسجيع جسنب المشروعات الأجنبية إليها، أو للوفاء بالمتراماتها وفق الاتفاقيسات الدوليسة، أو لاتحساد بعض أوجه النشاط الاقتصادي عنها، أو للتوجسه نصو الاقتصادي الرقمي E. Commerce ،

وعلى الديل النامية أن تبذل جهوداً كبيرة التعامل مع الظروف النتافسسية التي تخطيها المحولمة، والتي لا تكون في الغالب لصالحها، بحيث تلعب الدولسة دوراً أكبر في تشجيع القطاع الخاص على تطوير آدائه بما يحسن من جسودة منتجاته، ويجعله قادراً على مقاومة منافسة المنتج الأجنبي له داخسل بسلاده، والحصول على فرص تصديرية في الخارج،

الاعتراف بدور الدولة الاقتصادي في جميع المراحل :

كشف تقرير التعمية الصادر عن البنك الدولي عام ١٩٩٧ أن مسن أولسي وظائف الدولة القيام على وضع نظام قاتوني، والمحافظة على السياسات غير المشوهة للبيئة، والاستثمار فسى الخدمسات الاجتماعيسة الأساسسية والبنيسة الأساسية، وحماية الطبقات المعرضة للخطر، وحماية البينة.

فللدولة دور أساسى فى النشاط الاقتصادى، ميما كان نظاميا الاقتصادى، وسواء كانت دولة متدمة أو دولة نامية • لأنها تعمل علسى تبيينسة الأسسس التنظيمية للأسواق، من خلال وضع القواعد القانونيسة النسى تكفسل الحريسة

⁽¹) United Nations, Department of Economic and Social Affairs: Globalization and new challenges of Public Finance: Fiscal Management , Transparency and Accountability. Report of the meeting of the Group of Experts , Rom. 28-30 Nov. 2001

والأمان، لأن الدول التي تقتقد مثل هذا الدور ترتفع فيها معــــدلات الجريمـــة والعنف وعدم احترام النظام القضائي مما يزيد من تكلفة المعاملات .

وفى الوقت ذاته، تظل الدول النامية فى حاجة إلى تدخل الدولـــة، للقيـــام ببناء الهياكل الأساسية والقطاعات الصناعية اللازمة للإنتاج، ولتحقيق الـــنراكم الأساسية والقطاعات الصناعية اللازمة للإنتاج، ولتحقيق الـــنراكم المأسمالي، عن طريق الحد من الاســــتهلاك وتشـــجيع الادخـــار، وتوجيـــه المشروعات الخاصة لاتباع سلوكيات معينة للإنتاج والأثمان، تنفـــق وخطـــة النتمية الاقتصادية للدولة، التى يحتل القطاع العام مكانته فيـــها، بجـــانب دور الدولة في توفير الخدمات الاجتماعية الأساسية، كالتعليم، والصحــــة، وذلــك لتكوين رأس المال الإنساني(أ).

و على هذا الأساس يمكن تحديد الوظائف المالية للدولة (^{*)} في الوظلانة الثانة الأثنة:

1 - الوظيفة التخصيصية Allocation

تتدخل الدولة فى تخصيص الموارد لمواجبة قصور جهاز السوق عن هذا التخصيص فى بعض الحالات ، وخاصة بالنسبة للسلع العاسة public goods وهى السلع التى تشبع حاجة عامة (كالحاجة إلى الأمن أو الدفاع أو العدالسة) والتى تقوم الدولة بمهمة إشباعها(").

ونظراً لأن الموارد الاقتصادية في مجموعها محدودة بطبيعتها، فإن مسا يخصص منها لإشباع الحاجات العامة لا يد وأن يكون محدوداً، ونتيجة لذلك نتشاً مشكلة توجيه الموارد المحدودة لإشباع أكبر قدر من الحاجسات العامسة والحاجات الفردية، وهذه المشكلة الاقتصادية يتطلب مواجيتها حصن استخدام الموارد وتوجيهها، وتوزيعها بين مختلف الاستخدامات والأغراض (أ).

⁽١) د. السيد عبد المولى ، ص ٤٢

^{(&}lt;sup>1</sup>) د. حمدى أحمد العناني: اقتصاديات العالية العامة في ظل نظم العشروعات الخاصة، السدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٥٧– ص ٥٨

^{(&}quot;) د. أمينة عز الدين، الدالية العامة: أدواتها والسياسة الدالية، مكتبة عيسن شسمس، القساهرته ١٩٩٦، ص ١٩، ص ٧٠

⁽¹⁾ د. رياض عبد الحفيظ الشيخ: ص أ

P - الوظيفة التوزيعية Distribution

تقوم الدولة بالعمل على توزيع الدخل القومسى، للتضساء علسى تفاوت الدخول وخاصة فى المجتمعات الرأسمالية، التى يمنح الأفراد حرية كبيرة فسى العمل والإنتاج.

وفى ظل الاعتماد على اقتصاديات السوق يتم توزيع الدخل القومى بنيسن عناصر الإتتاج المختلفة على أساس المنافسة، حيث يتحدد كل عنصسر مسن عناصر الإنتاج على أساس العرض والطلب فى السوق . وهسو مسا يعسرف بالتوزيع الأولى للدخل •

ويتسم هذا التوزيع بعدم العدالة، أو بالتفاوت الشديد بين الأفسراد الذيسن يملكون رأس المال ،أو ذوى المهارات العالية التي تمكنهم من الحصول علسى دخول مرتفعة من ناحية، وبين الأفراد ذوى الدخل المنخفسض مسن العمسال والعجزة والمرضى وغيرهم، من ناحية أخرى .

ومن هنا تتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخول على أساس عادل لتخفي ف التفاوت بين الطبقات(أ).

٣ - الوظيفة الاستقرارية Stabilization

يتعرض الاقتصاد لتقلبات دورية (أ)، مسا بيسن الركسود أو الاتكمساش، والرواج أو الانتعاش، ويتأثر بهذه الدورات المنتجسون والمستهلكون مسلباً وإيجاباً ،

وتتدخل الدولة لتحقيق الاستكرار الاقتصادى، وخاصة في حالات الركسود والانكماش، حيث تعمل بشكل أساسى على المحافظة على مستوى التشسفيل، وعلى مستوى الأسعار، والحد من البطالة، وتخفيض معدلات التضخم عسسن طريق مختلف السياسات الاقتصادية، ومن بينيا السياسة المالية.

وهذه الوظائف الثلاثة تقوم بها الدولة في أي مرحلة، وبغض النظر عسن مذهبها السياسي أوالاقتصادي ، ولكن بدرجات متفاوتة .

⁽أ) د. أمينة عز الدين ، من ٢٠، ص ٢١

⁽أ) د. حدي أحد العناني : ص ٦٠

البحث الثانى

تطور دور الدولة الاقتصادي في مصر

مرت مصر خلال تاريخها الطويل منذ عصــر الفراعنـة وحتــى الأن بمراحل مختلفة أدور الدولة في النشاط الاقتصادي، وسنقصر الحديـث علــي المصر الحديث () الذي يبدأ من نهاية حكم المماليك وبداية عهد محمد علـــي وحتى الآن:

وقد شهدت مصر خلال فترة حكم المماليك ظروفاً مشابهة لعصر مسيادة الإنطاع في أوربا من حيث ضعف السلطة المركزية واختلاط ماليسة الدولسة بالمالية الخاصة لأمراء المماليك، فلم تتنخل الدولة في الحياة الاقتصادية، إلى أن قام محمد على بتأميم الأراضي الزراعية، واتخاذ الإجراءات التسي تنظم القطاع الزراعي وتضمن تحويل فائضه إلى الدولة، ومن ثم تدخلت الدولسة في النشاط الاقتصادي بالقيام بمشروعات الري الكبري والصناعات الحربيسة، وزادت النقات العامة في عهد أبنائه إلى وقعست مصسر فريسسة للاحتسال البريطاني.

واندمج الاقتصاد المصرى في فترة الاحتلال بالاقتصاد البريطاني باعتبار مصر إحدى المستعرات، فأعطيت الأولوية الكاملة لزراعة القطن لسنزويد صناعة الغزل والنسيج البريطانية بالمواد الأولية، وتسم الاعستراف بالملكيسة الفرنية لإتاحة الفرصة للبنوك والشركات الأجنبية التملك والمسيطرة على الاقتصاد المصرى، كما ساد الاقتصاد النقدى بدلاً مسن الاقتصاد المسلعى، فكانت الدولة في فترة الاحتلال تقوم بالوظيفة الحارسة .

ونظراً للظروف التي مرت بها البلاد خلال الحربين العالميتين (الأولسي والثانية)، وما أنت إليه من تقلص الواردات السلعية مسن الخسارج وارتفاع أسعار القطن، فقد قامت الرأسمالية المصرية معتلة في بنك مصسر، السذى أسسه الرائد طلعت حرب، وما تبعه من قيام بعض المشروعات الصناعيسة، وخاصة في مجال الغزل والنسيج وقطاع الأغذية •

⁽أ) اعتمدنا بصفة أساسية على : د. السيد عبد المولى و د. حازم الببلاوى ، ص ٩ - ص ١٢

وقد شهدت نلك الفترة تدخلاً من الدولسة لحمايسة الرأسسمالية الوطنيسة والصناعات الناشئة، وذلك بوضع الإطار التنظيمسى المتمثسل فسى إصسدار التعريفة الجمركية ١٩٣٥، وقانون ضرائب الدخل ١٩٣٩، والضريبة علسسى التركات ١٩٤٤ والضريبة العامة على الإيراد ١٩٤٩.

ثم خرجت مصر من الحرب العالمية الثانية لتواجه مشــكلتى الاســـنقلال السياسى والاقتصادى، فكان لها الاستقلال السياسى بقيـــام ثــورة ٢٣ يوليــو ١٩٥٢، وخروج الإنجليز من مصر وفق معاهدة الجلاء عام ١٩٥٤.

وفى غمرة التخلص من الاستعمار الأجنبي بدأت مصر الاتجاه نحو استقلالها الاقتصادي منذ ١٩٥٧ ببرامج التصنيع الخمسية وتعصير الشركات الأجنبية (البريطانية والفرنسية والبلجيكية) على أثر الاعتداء الثلاثك على مصر. وهكذا نشأ القطاع العام في مصر، وقامت المؤسسة الاقتصاديسة للإشراف على إدارة المشروعات الجديدة التي آلت إلى الدولة إدارتها.

وفى سنة ١٩٦٠ تحول برنامج التصنيع إلى خطسة خمسية للسنوات ١٩٦٠ ولم يمض وقت طويل حتى تم تأميم معظم المشسروعات فى مصر خلال عسامى ١٩٦٠ ١٩٦٠ واعتقمت مصر مذهباً عرف بالاشتراكية العربية أو التطبيق العربي للاشتراكية، وقدر الدستور هذا التصول مقرراً أن نظام الدولة الاقتصادى هو النظام الاشتراكي().

⁽أ) يلاحظ أن الستور المصرى الحالي (نستور مصر الداتم 1941) قد أكد النظام الاشتراكي في الكثر من مادة من مولاه ، حيث تنص المادة الأولى منه على أن "هميورية مصر العربيسة دولة نظامها الشراكي"، وتنص المادة ؟ على أن "الأساس الاقتصادي لجميوريسة مصر العربية هو النظام الاشتراكي الديموقراطي القائم على الكلفية والمدل" وتنص المادة ٢٧ على أن: "ينظم الاقتصاد القومي وفقا لفطة شاملة" ، والمادة ٢٠ على أن "يسيعر الشعب علسي كل أدوات الإنتاج، وعلى توجيه فاتضها وفقا لفطة النتمية التي تضمها الدولة "، والمادة ٣٠ على أن "الملكية المام، ويقود القطاع على أن "الملكية المام، ويقود القطاع العام، ويقود القطاع العام، ويقود القطاع العام، ويقود القطاع العام، ويقود التسمن العام اللقطاع على الدعت الاستور على أن "يكون الدعى الاشتراكي مسئولا عن اتخاذ الإجراءات التي الاستراكية والمترام الدلوك الإشتراكي .

وقد استتبع ذلك اتباع أساوب التخطيط القومسى لإحداث التنمية الاقتصادية، وإدارة الاقتصاد القومى وقيام القطاع العسام. وحققت الخطة الأولى معدلات مرتفعة من النمو بلغت في المتوسط حوالي 3.5%، وإن اتجه النمو إلى الانخفاض في السنة الأخيرة للخطة (378 1-1970) نتيجة لتوقيف المعونة الأمريكية اعتباراً من 378.

وقد سيطر القطاع العام على الاقتصاد المصرى، وشمل معظم المجالات، ومنها جميع المرافق العامسة وقطاع الاتصالات والتمويل والمصارف والتصنيع والنقل وتجارة الجملة والتجارة الخارجية وبعض منشأت تجارة التجزئة الكبيرة، وقطاع التشييد، وقد بلغت مساهمة القطاع العام في عام ١٩٧٣ حوالي ٥٠٨ من الناتج المحلى الإجمالي .

وعقب حرب أكتوبر ١٩٧٣ انتهجت مصر سياسة الانفتساح الاقتصدادي لإعطاء القطاع الخاص دوراً لكبر في الاقتصاد المصرى، ولتشجيع وجسنب رأس المال الأجنبي للاستثمار، وصدر لذلك القانون رقم ٤٣ لمسنة ١٩٧٤، ولم تحقق هذه السياسة موى نجاحاً محدوداً في جنب الاسستثمارات العربيسة والأجنبية ، بجانب تدفق المعونات الأجنبية، والاستفادة مسن لرتفاع أسسعار البترول وتزايد عدد العاملين في الخارج التي ساهمت في زيادة الإيرادات مسن النقد الأجنبي.

غير أن سلبيات هذا القانون كانت كبيرة لعل أهمها النفاوت الملحوظ فسى الدخول بين الطبقات الغنية التي استفادت من هذا الانفتاح والطبقات الفقسيرة التي ظلت على حاليا، لذا وجنت الحكومة نفسها مسئولة عن إدارة الاقتصاد بصورة كبيرة، من خلال سيطرة القطاع العام على معظم الإنتاج الصناعي وأغلب التجارة الخارجية، إذ ظل يقوم بحوالي ٤٠ % من النساتج المحلسي، ويستوعب ٤٠ من الممالة القومية ، وينفذ حوالي ٨٠ من الاسستثمارات القومية و واستمرت في نفس الوقت القيود على النقد الأجنبي، بسل توسسعت الحكومة و القطاع العام في توظيف العاملين ٠ كسا ترابست المبالغ التسي تضميصها الدولة للدعم ويلغت حوالى ١١ ا الله من الناتج المحلى الإجمالي عام

وبانخفاض أسعار النفط في منتصف الثمانينات ونقص التحويسات مسن الخارج انخفض معدل النمو إلى أقل من ٢٥% من النساتج المحلسي وبلغ معدلات التضخم ما بين ١٦- ١٨٨%، وارتفع العجز في الموازنة حتى بسسخ حوالي ٢٠٠ من الناتج المحلي، واستمر تدهور قيمة الجنيه بالنسبة للعمسلات الأجنبية، وتأخرت مصر في تسديد ديونها الخارجية .

وتمكنت مصر بعد حرب الخليسج الثانيسة ١٩٩٠ أن تحصل على مماعدات اقتصادية ومالية، وألغيت النيسون العربيسة (حوالس ٧ مليسارات دولار)، والديون العسكرية الأمريكية (حوالي ٧ مليار دولار)، كمسسا وافسق نادى باريس للدول الدائنة على الغاء تصف الديون العامة على شرائح بشسرط تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادى المعروض عليها من صندوق النقد الدولى والبنك الدولى، والذي يتضمن إصلاحاً نقدياً في المؤشرات الكميسة (ضبط مسعر الصرف، وتخفيض عجز الموازنة، وضبط التصخم) وإجراء الإمسلاح الميكلى بإعادة ترتيب شروط الإتتاج، بما يساعد على دفع عجلسة التنميسة (التخصيصية) وإعادة النظر في الإطار القانوني (تدعيم المؤسسات المدنيسة).

وقد بدأت مصر فى تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادى المعروض عليــــها اعتباراً من فبراير عام ١٩٩٢.

ويتكون برنامج الإصلاح الاقتصادى من العناصر الأتية:

١ - خصخصة شركات القطاع العام :

حتى ٣٠ يونيو ١٩٩٠ بلغ عدد الشركات التابعة للقطاع العام في مصر حتى ٣٩٩ شركة، ويبلغ حجم إنتاجه حوالي ٥٥٥ مسن النساتج الصنساعي، ويسيطر على ٨٠% من لجمالي عمليات التصدير والاستيراد، و ٩٠% مسن النظام المصرفي، وبلغت مساهمته حوالسبي ٣٠٠٤% مسن النساتج المحلسي الإجمالي، ويعمل به حوالي ١٠% من حجم العمالة الكلية مما يبين السبي أي مدى يسيطر القطاع العام على الاقتصاد المصرى،

وتعنى خصخصة القطاع العام تحويل ملكية الدولة لهذه الشركات السي القطاع الخراص، وخاصة في المجالات التي يمكن أن يتولى القطاع الخراص

إسناد مهام مشروعات البنية الأساشية إلى القطاع الخاص :

وذلك في مجالات بناء المدارس والمزاكر الصحية، وتوزيسع الغاز الطبيعي، وإنشاء وصيانة شبكات الطرق،

ويمكن اتباع نظام البناء والتشغيل ونقل الملكية Building ,Operating في تتفيذ هذه المشروعات ، لتخفيسف عبء إنفاق and Transfer (BOT) الدولة عليها، وتمكين القطاع الخاص من استرداد نققاته التي يتكبدها الإقامسة هذه المشروعات، مضافاً إليها هامش ربح يشجعه على تتفيذها .

٣ - تشجيع الاستثمار الوطنى والأجنبى :

وذلك من خلال تهيئة المناخ الملائم لجنب رؤوس الأموال في مشروعات مفيدة للاقتصاد القومي.

ويعتبر الإصلاح التشريعي أحد وسائل تهيئة هذا المنساخ، لذلك تقوم الحكومة بإجراء تعديلات تشريعية لإصلاح نظم ضرائب الدخل والمبيعات والمسرائب الجمركية، كما تصدر التشريعات التي تنظم دخول القطاع الخاص في مجالات كانت تعتكرها الدولة إلى عهد قريب، ومنسها مجالات الاتصالات، والتمويل.

كما صدرت قوانين جديدة لحماية الملكية الفكريسة، وللسماح بالتسأجير التمويلي، وإقامة المناطق الاقتصادية الخاصة .

\$ - إصلاح القطاع المالي :

وذلك للسماح للمصارف والمؤسسات المالية الأجنبية بالعمل في مصسر، لخلق جو تتافسي بينها وبين المصارف الوطنية، بسهدف تطويسر الخدمسات المالية، وتبادل الخبرات الفنية العالية. ويتواكب مسمع ذلك إصسلاح مسوق الأوراق المالية (البورصة)،

٥ – تعديث وتطوير الخدمات الدنية :

من خلال تطوير التعليم وتحديثه، والاهتمام بالتدريب لتحسين مسهارات القوى البشرية، وجعلها قادرة على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية، حتى يتمكن المواطن من الحصول على فرصة عمل مناسبة في القطاع الخاص .

٦ - الإصلاح الاجتماعي :

والتغلب على الآثار السلبية التى تتجم عن إحلال القطاع الخساص محسل القطاع العام، ومنها الاستغناء عن بعض العاملين، أو تخفيض عند الوظائف، وتخلى الدولة نحو توفسير شسبكة واسسعة للضمان الاجتماعي، سواء في مجال التأمين الصحي، أو المعاشات التقاعدية، فضلاً عن البرامج التى تلزم لتحصين الظروف البيئية، ومنها القضساء على المناطق العشوائية، أو تحسين بنيتها ومرافقها الأساسية، والعمل على تخفيض معدلات الفقر،

ومن ذلك يتضح أن إنساح مجال النشاط الاقتصادى أمام القطاع الخساص لا ينهى تماماً دور الدولة في هذا النشاط، بل يغيره، بحيث تترك الدولة مجلل الإنتاج المباشر المسلعة أو الخدمة، لتتفرغ لتحسين بيئة النشاط الاقتصادى ورعاية المنتجين والعمال، وحماية المستهلكين.

الفصل الثانى الداحات العامة

تمهيد وتقسيم :

تمثل الحاجات العامة مع الحاجات الخاصة مجموع الحاجسات الإنسسانية التي لابد من إشباعها، حتى يحيا الفرد حياة تليق به كإنسان، ويؤدى وظيفتسه في المجتمع،

وإذا كان الفرد يستطيع أن يشبع الحاجات الخاصة بنفسه، فإن الحاجسات العامة لا يمكن إشباعها إلا عن طريق الدولة، لما لها من خصائص تميز هسا عن الحاجات الخاصة •

ويتم إشباع الحاجات العامة عن طريق السلع العامة التي يمكن أن تتنجها الدولة، أو أن تتزك أمر إنتاجها القطاع الخاص، على أن تتولسي هسى أمسر توزيعها على أفراد المجتمع،

ونبين فيما يلى ماهية الحلجات العامة، والتمييز بينسها وبين الحاجسات الخاصة في مبحث أول، ثم نبين دور القطاع الخاص في إنتاج السلع العامسة في مبحث ثان:

المبحث الأول ماهية الحاجات العامة

تعريف الحاجات العامة :

الحاجات العامة هي نوع من الحاجات الإنسانية التسسى تختص الدولة بإشباعها، بسبب عجز كل فرد عن إشباع حاجته منها بنفسه من ناحية، ولعدم قابليتها للتجزئة من ناحية أخرى()، أو لتعلقها بمصلحة الجماعة ككل،

وتسمى السلع المتعلقة بهذه الحاجات سلعاً عامــــة Public Goods ، ويتـــم تمويلها من الخزانة العامة للدولة.

وذلك على عكس الحاجات الخاصة (^٢) التى يمكن للفرد أو القطاع الخاص أن يشبمها، وتسمى السلع المتعلقة بها سلعاً خاصسة Private Goods، ويتسم تمويلها عن طريق نظام الأسعار في السوق،

وقد حاول الكتاب التمبيز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصمة للقصل بين ما تقوم الدولة بإشباعه، وما يترك للقطاع الخاص، وذلك عن طريق وضع معيار يساعد على هذا التمبيز:

معايير التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة :

تختلف المعايير التي أخذ بها كتاب العالية العامة في التمييز بين الحاجــات العامة، والحاجات الخاصة، ومن أهم هذه المعايير (أ):

١ – العيار التاريخي :

يرى أنصار هذا المعيار أن الحاجات العامة هى الحاجات التسى قامت الدولة على أمر إشباعها منذ القدم، أى التي تدخل في إطار وظيفتها التقليدية، وهي توفير الدفاع والأمن والعدالة للمجتمع، أما الحاجات التي لا تدخل ضمس هذا الإطار تعتبر حاجات خاصة ا

⁽١) د. رياض عبد المفيظ الشيخ ، ص ٤

⁽²⁾ S.K.Singh, op. cit.p.20

ومن الواضح أن أتصار هذا المعيار يركزون على أنواع من الحاجسات العامة قامت الدولة بإشباعها في مرحلة من مراحل تطورها، وهسى مرحلة الدولة الحارسة، متجاهلين المراحل الأخرى التي مر بها تطور دور الدولة.

كما أن هناك من الحاجات التي لا يمكن أن يشبعها الفرد بنفسه، أو لسها طابع جماعي أو عام دون أن تنخل ضمن وظائف الدولة الحارسة، كالحاجسة إلى بينة نظيفة من التلوث، أو الحاجة إلى مكافحة وبسساء عسام نفشسي فسي المجتمع،

٢ - معيار طبيعة القائم على إشباع الحاجة :

يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص الذي يقوم بإشباع الحاجة، فإذا كان من يقوم بإشباعها الدولة أو القطاع العام اعتبرت الحاجة عامة، وإذا كان من يقوم بإشباعها الفرد أو القطاع الخاص اعتبرت الحاجة خاصة .

ويمتاز هذا المعيار بالبساطة والواقعية، فمن السهل التعرف علسى نسوع الحاجة لمجرد أن نعرف من يقوم بمهمة إشباعها .

وينتقد هذا المعيار الأنه لم يبين لنا أو لا ما هي الحاجة التي على الدولمة أو القطاع العام إشباعها ؟

ويؤدى إهذا المعيار إلى اعتبار الحاجة الواحدة حاجة عامة في مرحلة معينة، وحاجة خاصة في مرحلة أخرى، وذلك لمجرد اختلاف شخص القائم على إشباعها في كل مرحلة؛ فالحاجة إلى التعليم تكرن حاجة خاصة عندما يتولى أمر إشباعها القطاع الخاص، وتكون حاجة عامة عندما يقوم علسي إشباعها الدولة، بل يزداد الأمر غموضاً عندما يتولى القطاع الخاص جرزءا من إشباع هذه الحاجة، وتتولى الدولة جزءاً آخر، إذ قد يفضل بعض أوليساء الأمور إلحاق أو لادهم في مدارس خاصة لتلقى العلم، بينما يفضل أخرون الحاقهم بالمدارس الحكومية،

٣ -- معيار الشخص الذي يمس بالحاجة :

وعلى عكس المعيار السابق، يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص السندى يحس بالحاجة، هل هو الفرد حتى تعتبر الحاجة خاصة؟ أم الجماعسة حتسى تعتبر الحاجة عامة؟ ويمتاز هذا المعيار بأنه يلقى الضوء على طبيعة الحاجة العامة باعتبارها حاجة جماعية، ولكن يعيبه أن الإحساس بالحاجات الجماعية لا يتسم إلا عسن طريق الأفراد(أ)، فليس للجماعة من وجود مسئقل عن وجود كل فرد منها.

كما أن هناك حاجات تحس بها الجماعة ولكن يقوم القطاع الخاص علسى إشباعها فتعتبر حاجات خاصة رغم طبيعتها الجماعية، ومن أمثلتها الحاجسة إلى العدل حين يترك أمر القيام به تشيخ القبيلة أو جماعة المحكمين في نظسم التحكيم الإختياري.

العيار الاقتصادى (قانون أقل مجهود) :

يرى بعض الكتاب أن التفرقة بين الحاجات العامة والحاجسات الخاصسة تعتمد على فكرة تحقيق أكبر منفعة ممكنة بأقل نفقة، على أسساس أن الفسرد يسترشد وهو في سينل إشباع حاجاته الخاصة بتحقيق ذلك، بينما لا تخصسع الحاجات العامة إلى هذا المعيار، إذ تسعى الدولة إلى إشباع الحاجات العامسة بصرف النظر عن موازيين النفقة والمنفعة،

ويعيب هذا الرأى أن من الحاجات الخاصة ما لا تراعى فيها اعتبارات المنفعة، بل يحرص الإنسان على إشباعها مع علمه بضررها، كالحاجة السي التنخين، أو شرب الخمر ،

كما أن الدولة لا تتجاهل ضرورة التوازن بين تكلفة إشباع الحاجة ومدى انتفاع المجتمع منها في إطار تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى، فضللاً عن أن تحديد المنفعة العامة يختلف وفق ظروف كل دولة وطبيعة دورها، بحيث يشمل عناصر أوسع مما يشمله مفهوم المنفعة الخاصة، متضمناً عناصر غير اقتصادية لا يمكن تقييمها بالنقود،

و هكذا نتين قصور المعايير التي اقترحها الكتاب عند تحديد الضابط الذي على أساسه يمكن التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة، لذا تفضل الدراسات المختلفة البحث في أنواع الحاجات العامة والسلع العامسة المتعلقبة بها:

⁽¹) د. أنور اسماعيل اليواري ، ص ٧

أنواع الحاجات العامة

جرى كثير من الشراح(أ) على التفرقة بين نوعين من الحاجات العامسة، هما الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة، والحاجات العامة القابلة للتجزئة:

أ - العاجات العامة غير القابلة للتجزئة :

وتسمى أيضاً بالحاجات الجماعية Collective Wants، لأنها الحاجات التسى لا يمكن أن يتتصر إشباعها على بعض الأفراد دون البعض الأخسر، ولأنسها شاملة تحقق النفع للمواطنين جميعاً ه

ومن أمثلتها الحاجة إلى الأمن، والحاجة إلى العدل ، والحاجة إلى الدفـــاع الوطني.

ولا تقبل هذه الحاجات التجزئة، بمعنى أنه لا يمكن أن يختص فرد بقسدر من هذه الحاجات دون الأفراد الأخرين، كما أن ما يستفيد به الفرد مسن هسذا الإشباع لا ينقص بانتقاع الأخرين معه منها ه

فتوغير الأمن في المجتمع - على سبيل المثال - يستفيد منه كــل أفـراد المجتمع، ولا تتجزأ هذه المنفعة بقدر معين لكل واحد منهم، ولا تنقص منفعـة الغرد بمزاهمة الأخرين له في الإحساس بالأمن، أو الانتفاع به.

ومن شأن هذه الحاجات أن تقوم الدولة بإشباعها الاستفادة الجميد منسها، ولا يستطيع جهاز السوق أن يشبعها، الأنه لا يشترط للانتفاع بسها أن يدفع الشخص ثمناً لهذا الانتفاع، إذ يمند أثرها لمن لا يدفع ثمنها، دون أن يتمكسن أحد من حرماته منها .

وعادة ما يتم إشباع هذه الحاجات عن طريق المساهمات الإجباريــــة فــــى الإيرادات العامة، وغالباً ما تكون من الضرائب(").

الجاجات العامة القابلة للتجرئة :

وهى الحاجات التى يمكن للفرد أن يشبعها بنفسه، ويتمتع بها مستقلاً عــن الأخرين، إذ يمكن أن تتجزأ على أفراد المجتمع، ويسستطيع نظــام الســوق

⁽ا) راجع تفصیلا : ۵. زکریا بیومی ، ص ۱۲۴~ ص ۱۲۱

⁽²⁾ R.A. Musgrave. The theory of Public Finance. Tokyo, 1961, pp. 9-10

تنظيم إشباعها، من خلال تسعيرها، وبالتالي يضمن القطاع الخاص تحقيق و ربح منها فيقدم على إشباعها.

ومن أمثلتها: الحاجة إلى التعليم، والحاجة إلى الصحــة، حيـت تختلف حاجة كل فرد إليهما عن الآخر، و يمكن القــرد أن يحصــل عليهما مـن المدارس أو المستشفيات الخاصة بأن يدفع الثمن الذى تحدده للحصول علـــى الخدمة،

ولقد تكفل القطاع الخاص فى الماضى بإشباع هذه الحاجات، ولسم يكن للدولة دور كبير فى ذلك ، غير أن أهمية نشر التعليسم ، وتوفير العسلاج، ومكافحة الأمراض لا تفيد الفرد وحده، بل يمتد أثرها إلى المجتمع كلسه، لأن انتشار التعليم ومحاربة الأمراض من شأنه أن يزيد إنتاجية الأفراد، ويساهم فى تقدم المجتمع، وقد يؤدى ترك أمر إشباع مثل هذه الحاجات لحرية الأفراد إلى عواقب وخيمة على المجتمع كله، حين يتقاعس عدد كبسير منسهم عسن تحصيل العلم، أو تلقى العلاج بسبب ارتفاع تكلفته، مما يؤدى إلسى انتشار الجهل وتنشى الأمراض،

لذلك تتولى الدولة إشباع هذه الحاجات، وتعتبرها مسن قبيل الحاجسات العامة، لأنها حاجات مستحقة الإشباع لصالح المجتمع كله، ومن تسم يسميها بعض الكتاب الحاجات المستحقة Merit Wants

ويتم تغطية تكاليف هذه الحاجات غالباً من الميزانية العامة، وليست مـــن الثمن الذي يدفعه المستهلك لشرائها من السوق،

السلع العامة

يعتبر ما تقدمه الدولة لإشباع الحاجات العامة سلعاً عامة، وذلك في مقلبل السلم الخاصة التي يختص بها كل فرد لنفسه، ويحصل عليها بمعرفتسه مسن القطاع الخاص •

والسلع العامة قد تكون سلعاً مادية (")، وقد تكون سلعاً معنويسة، فتوفير الأمن، وتحقيق العدل، واحترام القانون (")، ونشر التعليم، سلعاً عامة ليس لسها وجود مادى كالسلع التقليدية، ولكن كل فرد في المجتمع يمكنه أن يحس بسها، ويتأثر بوجودها،

وقد لإحظ بعض الكتاب أن السلع العامة التي تقدمها الدولة ليست جميعها معلماً جيدة، من نوع توفير الأمن والحل وحماية الاستقلال الوطني، بل يمكس أن تقدم الدولة إلى المجتمع سلعاً ردينة أو غير جيدة، ومن أمثلتها تلوث البيئة وضعف سيادة القسانون، والتحسيز لصسالح جماعسة معينة، وازدواجيسة المعاملة(") •

خصائص السلع الحامة :

تتميز السلع العامة بخاصيتين أساسيتين تميزها عن السلع الخاصة، وهمــــا خاصية عدم العنافسة، وخاصية عدم القصر .

١ - خاصية عدم المنافسة :

لا توفر السلعة العامة ظروفاً ملائمة المنافسة أو استهلاكها، فيي بطبيعتها ملعة تفيد الجموع، من يطلبها ومن لا يطلبها، ويمند نفعها إلى من يدفع مقابلاً لها ومن لا يدفع، فتوفير الأمن والحدل، يستغيد منه جميع أفراد المجتمع، ولا يتأثر انتفاع بعضهم بإضافة منتفعين جند، كما لا يمكن منسع البعسض مسن الانتفاع به لمجرد أنهم لا يدفعون مقابلاً للحصول على هذا الأمن، لما يسترتب

⁽أ) يمكن أن نتخذ السلع العامة الشكل العادى فالأهرامات سلعة عامسة ، والتنسوات والأسبار ومغارات السفن سلعا عامة كذلك ، لأنها تتعتع بخاصيتى عدم المغافسة وعدم التمسسر، وإن كان ذلك الابحول بمكان تنظيم الانتفاع بها لضمان ترشيد هذا الانتقساع وتوجيهه لعمالح المجتمع ككل .

^{(&}quot;) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ١٤٠

على حرمانهم من ضور كبير على المجتمع('). وكذلك الحال بالنسبة للسلع العامة الأخرى، مثل خدمات الدفاع القومي، ومشروعات التحكم في الغيضان.

وهذه السلع غير قابلة للتجزئة بمعنى أن استهلاك الفرد منها لا يؤثر فـــى استهلاك الأخرين لها، كما لا يؤدى إضافة مستهلك جديد إلى إنقاص الكميـــة المتوفرة للأخرين لاستهلاكها، ومن ثم لا تخضع السلع العامة لمبدأ المنافسة.

وذلك على عكس السلم الخاصة التى تتأثر بعدد المستهلكين لها، وكلمسا أضيف مستهاك البسسها نقصت أو تضماءلت الكميسة المتاحسة للأخريسن لاستهلاكها، كالأكل والملبس.

ولا يعنى عدم إمكان الغير التأثير على استهلاك السلعة العامسة بالنسبة للأخرين أن انتفاع كل واحد منها يتساوى مع انتفاع الأخرين ، إذ يمكسن أن يقل حجم المنفعة التى يحصل عليها بعضهم، أو يزيد، عن حجم المنفعة التى يحصل عليها غيرهم، فوجود قسم للشرطة يختص بتوفير الأمسن المنطقة معينة يفيد المناطق الأخرى كذلك، ولكنه ليس بنفس القدر الذى يفيد أهل تلك المنطقة، كما أن توفير وسائل للنقل العام لا تفيد مسلاك السيارات الخاصسة بنفس القدر الذى تغيد من لا يمتلكون سيارة.

كما أن بعض السلع العامة يمكن تسعيرها، ولكن تضطر الدولة إلى عسدم تسعيرها، إما لأن الطلب عليها عديم المرونة (كالطلب عليسى ميساه الشرب والرى) أو لأن المنفعة الحدية صغرية، بمعنى لا يسؤدى استخدام شسخص إضافى للسلعة إلى تخفيض الكمية المتاحة منها للأخريسن (إضافسة مشساهد لبرنامج تليفزيونى يذاع بما يعرف بالعرض المشترك)، أو لاعتبارات عدالسة التوزيع كخدمات التعليم والصحة (أ).

كما يمكن فى بعض الحالات التحكم فى خاصية عدم النتافس عن طريسق فرض قواعد أو نظم خاصة لاستفادة البعض من السلعة العامة، فعن طريسق نظام تشفير القنوات التليفزيونية يمكن حرمان من لم يدفع مبلغ الاشتراك مسن

⁽¹⁾ Harvey S. Rosen , pp.55-56

مشاهدتها، أو إضافة مشتركين جدد تتاح لهم المشاهدة، دون أن تتقـص هـذه الإضافة من متعة المستهلكين السابقين(').

٢ - خاصية عدم القصر :

أما خاصية عدم القصر، أو عدم الاستبعاد، فتعنى القدرة علسى منسع الأخرين من الحصول على المنافع الناتجة عن استهلاك سلعة ما طالما أنسبها أصبحت متاحة، فعلى سبيل المثال نجد من الصعب أن نستبعد فئات معينة من الاستفادة من خدمات الدفاع التي تقدمها الدولة للجميع.

ويعنى ذلك أن السلم العامة لا تخضع لمبدأ الاستبعاد Non exclusion أو التخصيص، حيث لا يمكن قصر المنفعة الناجمة عن السلعة العامسة على شخص معين أو مجموعة من الأشخاص، ومن ثم فإن أى شخص يمكنسه أن يستفيد من إنتاج أو تقديم السلعة العامة، بصرف النظر عما يكون قد دفعه فى مقابل ذلك (آ.

وفى بعض الحالات قد لا يكون أمر الاستبعاد أو تطبيق القصر مستحيلاً على بعض العامة التى تقدمها الدولة([†])، ولكن يتطلب ذلك نققات عاليسة تقوق الإيرادات المترقعة من تحصيل إيرادات نظير تنظيم انتفاع الأفراد بسها، فاستخدام كاميرات مراقبة الطرق التسجيل استخدام السيارات للخدمسات التسى توفرها بعض الدول على الطرق السريعة قد يتطلب إنفاق مبالغ باهظسة دون أن ينجح في إحكام الرقابة التامة على ذلك الاستخدام([†])، مما يضطر الدولسة إلى تقديم هذه الخدمات مجاناً أو بعقابل رمزى،

⁽١) د. محد عبد الكريم على عبد ربه ، ص ٢٩، ص ٤٠

⁽۱) د. محمد محمد البنا ، ص ۲۳

⁽٣) مع أنه لا يمكن التأثير على خاصية حدم القابلية للتجزئة إلا أنه يمكن ترشيد خاصية عسدم الاستيماد في بعض الحالات، ففي مكنة الدولة أن تقرض رسوماً على استقبال بعض القسوات الفاصةية من خلال التشفير، أو أن تقرض رسوماً على دخول المتقزهات العامة، طالما كسان ذلك غير مكلف، أو لا يودى ذلك إلى أضرار أكبر من المنافع، أنظر: د. رياض عبد الخفيظ الشيخ، ص ٤٤

⁽¹⁾ د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٢٦- ص ٢٧

وبسبب هاتين الخاصيتين يمتنع القطاع الخاص عــن أن يتحمــل عــب، توفير هذه السلع طالما ليس في مقدرته منع من لا يدفع مقابلاً لها من التمتـــع بها، أو أن يقلل العرض منها، أو أن يؤديها بكفاءة أعلى – أوحتــــى مماثلــة لكفاءة الدولة عندما تقدمها (كخدمات الدفاع مثلاً).

عدم دقة تقسيم السلج إلي عامة وخاصة :

لا يتسم تقسيم السلع إلى عامة وخاصة بناءاً على توافر أو عسده توافسر خاصيتي عدم المنافسة وعدم القصر بالدقة الكافية للتمييز بينهما دون خلط فى جميع الحالات(')، وذلك للأسباب الآتية :

١- يدل الواقع على أن اعتبار السلعة عامة أمر ليس جامداً أوثابتاً في جميع الظروف والحالات، فقد تعتبر السلعة عامة في وقت أو وضع معين، ثم يتغير هذا الوضع أو يختلف الزمن فتتحول إلى سلعة خاصة .

ومن الأسباب التى تؤدى إلى تغير السلعة من عامة إلى خاصة التطبور التكنولوجي؛ فالخدمة التى تتم عن طريق منارة السفن للإضاءة، تغيد إحسدى السفن من ضوئها دون أن تمنع السفن الأخرى أمن الانتفاع بالإضاءة كذلك، ومن ثم تكون المنارة سلعة عامة بحته، أما إذا ركب جهاز على المنارة يتحكم في السفينة التى تستغيد من الإضاءة ويمنع السفن الأخرى فإن هسذه المنسارة تفتقد خاصية عدم الاستبعاد وبالتالي لم تعد المنارة سلعة عامة بحتة .

كما تؤثر ظروف المكان أو الإمكانات في اعتبار السلعة عامة أو خاصسة، فروية مشيد تمثيلي يمكن اعتباره سلعة عامة بعتة عندما يتاح لعدد محسدود من الناس لا تتأثر جودة الروية لكل منهم بروية الأخرين لهذا المشيد، أصل إذا ازحم المكان بعدد كبير من النظارة فإن جودة روية المشيد تقل بالنسبة للقيد على الرغم من أن جميع المشاهد قد رآها الجميع، وبالتالي فقدت هذه المسلعة خاصية عنم الانقسام أو عدم المنافسة،

٢- يمكن أن تتوافر فى العديد من السلع إحدى خاصيتى المسلعة العامسة
 دون الأخرى، فهى إما لا تقبل الاستيعاد أو لا تقبل المنافسسة، فعلسى سسبيل
 المثال حين تزدحم شوارع وسط المدينة بالسيارات فى ساعة الذروة لا يفيسد

⁽¹⁾ Harvey S. Rosen , pp.56-65

وجود رجل المرور لتحصيل مخالفات السيارات في الحال لما يسترتب علسي هذا التحصيل من عرقلة المرور، وبالتالي تتوافر في هذه الشسوارع كسلعة: عامة خاصية عدم الاستبعاد، أما إذا تمكن رجل المرور مسن القبض علسي المخالف فإن هذه الشوارع تفقد خاصية عدم المنافسة.

كما يمكن للعديد من الناس أن يتمتعوا بمنطقة واسعة من شاطىء البحسر دون أن تتقص متعة الأخرين بالنظر إليه، وبالتالى لسم ينتسافس الفسرد مسع الأخرين لهذه الرؤية، بينما يمكن توفير خاصية الاستبعاد بإقامة عدد قليل مسن المداخل للنفاذ إلى الشاطىء •

٣- يذهب بعض الكتاب إلى التوسع فى مفهوم السلعة العامة بحيث يمكن أن يشمل صفات معنوية لم يجر العرف على اعتبارها سلعاً، إذا كسان لسهذه المسفات نفس خصائص السلعة العامة ، كالأمانة honesty مثلاً، فلو أصبح كل مواطن أميناً فى تعاملاته التجارية فإن المجتمع كله يستفيد من خسلال الوفسر الذى تحققه هذه الأمانة لجميع المتعاملين، وبذلك تتسم الأمانة بخاصيتى عسدم المنافسة وعدم الاستبعاد،

٤- أن السلم العامة تنتج عنها أثار خارجية إيجابية أو سلبية، شأنها فسسى
 ذلك شأن بعض السلم الخاصة بل قد يتولد عن السلمة الخاصة سلمة عامسة
 نتيجة الأثار الخارجية التي تنتج عن السلمة الخاصة .

ونوضح نلك فيما يلى :

الأثار الخارجية Externalities

قد يترتب على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة أن يتأثر بها شسخص آخــر غير المنتج أو المستهلك، دون أن يكون لهذه الآثار اعتبار في تحديـــد تكلفــة إنتاج السلعة أو ثمن استهلاكها .

والأمثلة على ذلك كثيرة: فيناء أبراج سكنية في أحد الأحياء، يمكن أن يؤثر سلباً على سكان هذا الحي تتيجة زيادة استهلاك سكان الأبراج للطاقة الكيربائية أو المياه أو ازدحام الشارع بالسيارات الخاصة بيم، وما يتأثر بسه سكان الحي يعتبر أثاراً خارجية لم تكن في حسبان مالك السيرج ولا سسكانه، وهي أثار سلبية ، ويمكن أن تكون هذه الآثار ايجابية، ومن أمثلتها عنايسة أحد أصحاب العقارات بنظافة منزله، أو تطعيم نفسه وعائلته من الأمراض المعديسة، مسن شأته أن يفيد سكان الحى الذى يوجد بهد هذا العقار، من خلال تمتعيم بنظافسة المكان، وتقليل فرصة تعرضهم للأمراض، وهى أثار لم تكن فسى حسبان هذا الرجل، وينتج عنها فسائدة للمجتمسع، تسسمى بالأثار أو الوفسورات الخارجية،

ولا تتتصر الآثار الخارجية على السلع الخاصة، إذ يمكن أن ينتسج عسن السلع العامة أثار خارجية كذلك، وقد تكون هذه الآثار إيجابية أو سلبية، ومسن أمثلتها العائد الذي يعود على المجتمع ككل من مد خط مكة حديد يصل بيسسن منطقتين، أو الضرر الذي يعود على المجتمع مسن القاء فرد أو جماعسة للمخلفات في الذهر الذي يشربون منه (أ).

ومشكلة التأثيرات الخارجية أنها لا تدخل في قيمة المنافع التي تعود علسي المشروعات المرتبطة بها، لأن جهاز السوق لا يسمجل إلا الفقفات النقدية المباشرة، على الرغم من أن لهذه التأثيرات أرباحاً اجتماعية تعود على قطاع كبير من المجتمع، أو خسائر اجتماعية تضر عدداً كبيراً أيضاً (أ).

وعلى الرغم من أن القطاع الخاص يقوم بالمشروعات التي تدر له ربحاً ولو كان لها تأثيرات خارجية سلنية إلا أنه لا ينهض بإقامة المشروعات التسى تكون لها تأثيرات خارجية ايجابية، أى تدر ربحاً علسى المجتمسع، وأوضسح الأمثلة على ذلك إقامة خط للسكك الحديدية وغيرها من المشروعات العامسة، لذا يفضل بعض الكتاب() أن يتحمل القطاع الخاص تكلقة مسا يخلفه مسن ضرر بيئى نتيجة الأثار الخارجية السلبية لتشاطه، ويتم ذلسك عسن طريسق فرض الضرائب والرسوم على المنشأت الملوثة للبيئة مثلاً.

⁽أ) د. ماهر ظاهر بطرس ، ص ٦٢ - ص ٦٥

^{(&}quot;) د، السيد عبد المولى ، ص ٩

⁽³⁾ Harvey S. .op. cit .pp. 80- 81

العامة البحنة مما يجعل الحد الفاصل بين الملع العامة والتأثيرات الخارجيسة لا يز ال غامضاً.

mixed goods المتلطة

قد تكون التفرقة بين السلع العامة والسلع الخاصة واضحة عندما تتميز إحداهما عن الأخرى بخاصيتي التنافيية وعدم القصر، ولكن هناك من السلع ما تكون لها طبيعة مختلطة: أن يشبعها الفرد بعقابل ولها أثار خارجية كما هو الحال عندما يقوم الفرد بتطعيم نفسه ضد الأمراض المعديسة كالكوليرا وشل الأطفال، فعلى الرغم من أنه دفع مقابلاً لمنفعة خاصة حصل عليها (سلعة خاصة) إلا أن المجتمع قد استفاد من آثارها الخارجيسة وهسى تقليل فرصة لعدوى بالمرض نتيجة تطعيم أحد أفراده، وتعتبر هذه الفائدة سلعة عامة لم يتم إشباعها عن طريق الميزانية العامة للدولة().

فالسلع المختلطة إنن() هي السلع التي تتوافر فيها العناصر الفردية مسع العناصر الجماعية بدرجات متفاوتة ، فالشخص الذي يقوم بإنشاء حديقة جميلة حول مسكنه ويتولاها بالرعاية والتصيق يضفى على البيئة التسمي يقمع فيها مسكنه مزيداً من الجمال يتمتع به كل سكان المنطقة .

وفى رأينا أن ما يعرف بالسلم المختلطة ليس فى حقوقت مسوى سلماً خاصة لها أثار خارجية تتجاوز منفعة الفرد الذى يحوزها، وأن هذه الآثار تخلق سلمة عامة تخلف عن السلمة الخاصة، ففى المتسال السابق خلقت الحديقة سلمة عامة هى الإعساس بالجمال، لكنها لم تؤثر فى كون أن الحديقة سلمة خاصة، تتوافر فيها خاصية القصر، وخاصية قابلية المنافسة.

وبالتالى فنحن لا نؤيد القول بوجود سلعة مختلطة، وإنما يمكسن اعتبسار بعض السلع الخاصة مولدة لسلعة عامة .

من يحدد الحاجات أو السلح العامة؟

كيف يمكن للدولة أن تحدد تفضيلات أفراد المجتمع، والتى على أساسسها تتخذ قرارات الإنفاق على السلع والخدمات العامة؟

⁽¹⁾ K. S. Singh. p.24.

وقد وجد بعض الكتاب (أ) في النظام الديموقر اطسى إجابة على هذا النساول، إذ أن أغلب قرارات الإنفاق يتخذها النواب الممثلون مسن الشسعب، وهذا التمثيل النيابي يساهم في توفير ما يمكن تسميته بالتخصص فسى صنسع السياسة، الذي يتيح ترشيد الآراء المختلفة والمنتوعة للجمهور وتهذيبها مسن خلال وسيط تختاره هيئة من المواطنين، الذين ترشدهم حكمتهم إلى المصلحة الحقيقية لبلدهم بصورة أفضل، وبالتالى تأتى قسرارات الإنفاق منفقة مسع الصالح العام، وليست لأجل اعتبارات مؤقتة أو حزبية،

ولكن هذا التفسير يلقى ظلالاً مسن الغموض حول دور النسائب فسى البرلمان، وهل يقتصر دوره على أقل رغبات ناخبيه أم يتجساوره السى حد تعديل هذه الرغبات والتوصية بما يراه أفضل منها باعتبساره وصياً علسى هولاء الناخبين ؟

كما أن هذا التضير يتجاهل العلاقة بين الصحالح الفردية والقرارات العامة، ومنها قرار الإنفاق العام، إذ يمكن لبعض الجماعات كالنقابات العامة، و يمكن الجماعات كالنقابات والأحزاب والاتحادات المهنية وأصحاب المصالح، وحتى رجال الدين، التأثير على خيارات الإتفاق العام من خلال خلق مناخ يسروج لأفكارهم، ويؤشر بالتالى على القرارات التي تتخذها الدولة بشأن إنتاج وتوفير المسلع العامة، مما يعنى أنه لا ينتصر الأمر على النائب وحدد (أ)، فالصنساديق المنتشرة لجمع المتبرعين للمبالغ اللازمة لبناء وصيانة المساجد و الكنسانس وقاعات الموسيقى والمتاحف الفنية والمستشفيات دليل على ذلك (أ).

⁽¹⁾ John D. Donaue: Privatization Decision: Public Ends. Private Means. Basic Books Inc., New York, 1989

ترجمة محمد مصطفى غنيم، بعنوان: قرار التعول إلى القطاع الخساص، غايسات عامسة ووسائل خاصة، الجمعية القصرية لنشر المعرفة والثقافة العالميسة، القساهرة، ١٩٩١، ص

⁽²⁾ James M. Buchanan: Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice, Liberty Fund Inc., the University of North Carolina Press., 2001, para. 4-4/1/24

⁽³⁾ Ronald H. Coase The lighthouse in Economics. Journal of Law and Economics. Oct. 1974

وحتى فى النظم غير الديموقراطية فإن الحاكم أو من بيده السلطة لا ينفرد باتخاذ القرار المتعلق بالاختيار العام، بل لجماعات المصالح تأثيرها الواضح على هذا القرار ،

وعلينا أن نلاحظ أن اتخاذ القرارات العامية يلزميه قيدر وفير من المعلومات، لا يمكن الفرد، أو جماعة بعينها أن يتوافر اديها، إما لأن تكاليف الحصول على هذه المعلومات لا يمكن لفرد أو جماعة بعينها أن يتحملها، أو لعدم إمكانية الحصول عليها جميعاً لاعتبارات تتعلق بسريتها أو عدم تكاملها، أو الحاجة إلى تخصص التعامل معها(1).

والخلاصة التى ننتهى إليها أن قرار الإنفاق العام تتخذه الدولة من خــــلال خبراء مختصين وفق المعلومات المتاحة، وعلمي ضـــوء ظــروف وحجــم الموازنة العامة التى تراعى رغبات المواطنين في بعض الحــــالات وليســت جميعها •

⁽¹⁾ Harvey S. Rosen, pp.107, p. 117

المبحث الثانى

دور القطاع الخاص في إنتاج السلج العامة

إن تقسيم السلم إلى سلم عامة وسلم خاصة لا يعنى إنفراد الدولة بإنتساج وتقديم السلم العامة وحدها، أو أن السلم الخاصة لا يقوم عليسها إلا القطاع الخاص(').

ذلك لأن هناك من السلع الخاصة، أو التي تتوافر فيها خاصيتا التنافسية والمحدية والمحدية الإستبعاد، ومع ذلك تقدمها الدولة، كالخدمات التعليمية والصحدية والسكنية لما لها من أهمية للمجتمع، كما أنه يمكن لقطاع الخاصاص أن يقدم سلعة عامة، كأن يتبرع الأفراد الإقامة حديقة عامة، أو صدائة شارع عام.

وليس من الضرورى أن يقوم القطاع العام بإنتاج السلعة العامة وتقديمها للجمهور، بل يمكن أن يقولم القطاع الخاص إنتاج هذه السلعة، على أن يقولم القطاع الخاص إنتاج هذه السلعة، على أن يقولم القطاع العام بقوزيعها، وخاصة عندما يكون إنتاج القطاع الخاص لسهذه السلعة أقل تكلفة، وأفضل جودة وكفاءة من القطاع العام (١)، مما يساهم فسى تخفيض النفقات العامة المتعلقة بهذه السلعة من ناحيسة، ولضمان الجسودة الافضل من ناحية أخرى،

ونشهد في المنوات الأخيرة نشاطاً كبيراً القطاع الخاص في توفير بعسض السلع العامة، أو المشاركة في توزيعها، وهي التي كانت تعتبر مسمن أخسص السلع التي تتفرد الدولة بتقديمها، ومن ذلك قيام شمسركات خاصسة للأمسن، والاعتراف بالتحكيم الخاص كوسيلة بديلة للجوء إلى القضاء الوطني.

وبالعكس، فإن هناك من السلع الخاصة التي ظل القطاع الخاص يقوم بسها فترة طويلة في الزمن الماضي، ثم تغيرت الأحوال وتحملت الدولة مسسئولية

 ⁽¹) في الولايات المتحدة يزاول القطاع الغاص حوالي ٣٧ % من خدمات العماية من العريق،
 و٣٧٣ إدارة المكتبات العامة و ٤٠٨ النقل العام. أنظر :

B. Moreno - Dodson and J. Gonzalez- Paramo: The role of the State and consequences of alternatives forms of public expenditure financing, Draft. P. 2

^(*) Florencio Lopez- de- Silanes Andrei Schleifer and Robert W. Wishny: Privatization in the United States, Rand Journal of Economics, Vol. 28, Aug. 1997

توفير ها كالخدمات التعليمية، التي كان يتولاها القطاع الخاص بصفة أسامسية، حتى نهاية القرن التاسع عشر، من خلال الكتاتيب والمدارس الخاصــــة، شم قامت الدولة حاليا بالدور الأكبر لضمان توفير الخدمة التعليمية لجميع أفـــراد الشعب، لما للتعليم من آثار إيجابية على الدولة ككل.

وعلى هذا، فإن تولى أى من القطاع العام أو القطاع الخاص مهمة انتساج أو توفير سلعة عامة، يتوقف على عدد من العوامسال أو الاعتبارات، مسن أهمها:

١ – التوزيع العادل :

هناك بعض السلع التى تهم المجتمع كله، ويلزم ضمان حصول كل فرد من الأقراد على حصة ملائمة منها، وفقا لمبدأ الممباواة بين البشر في السلع commodity egalitarianism وهي الفكرة (أ) التي على أساسها تتولسي الدولسة بتوفير الخدمة التعليمية، لأن حق المواطن فسي التعليم كحقسه فسي المساء والهواء، والخوف من أن يؤدي إسناد الخدمة التعليمية إلى القطاع الخاص إلى تسعير هذه الخدمة وفقا لقوى السوق، فتكون تكلفتها أعلى من قدرة الطبقسات الفقيرة فتحرم من حق أصبل لها ، فضلا عما لحرمان هذه الطبقة مسن أشر. سلبي يتمثل في زيادة الأمية والجهل فسي المجتمسع، فيظهل متخلفها عسن المجتمعات الأخرى .

٢ - الاعتبارات الاقتصادية :

إذا كان فى الإمكان أن يقدم السلعة العامة كل من القطاع العام، والقطاع الخاص، بنفس درجة الجودة أو الكفاءة، فمن المفضل أن يسند تقديمـــها إلـــى القطاع الذى يحقق أقل تكلفة مادية .

بيد أن الحكم على جودة السلمة يختلف باختلاف معايير هذه الجودة بيسن دولة وأخرى، وبالتالى قد نجد صعوبة أن نسند إلى القطاع الخاص تولسى تلديم سلمة عامة لمجرد أنه بقال التكاليف أو النفقات العامة .

⁽¹) James Tobin: On limiting the Domain of inequality, Journal of Law and Economic, vol. 13, 1970, pp. 263-277

ويمكن التغلب على هذه المشكلة بأن تحدد الدولة معسايير المجسودة انتسى تطلب من القطاع الخاص توفيرها في السلعة التي يتولى أمرها(')، مع منسح الدولة حق الرقابة على هذه الجودة خلال المراحل المختلفة لتقديم السلعة، سواء وردت هذه المعايير في قواعد عامة، أو في كل عقد(') تبرمه الدولسة مع القطاع الخاص في هذا الشأن ،

وتعتبر الخدمة التعليمية التى يقدمها القطاع الخاص فى مصر مثالاً علسى ذلك، فالدولة هى التى تحدد مناهج التعليم للمدارس والجامعات الخاصة، وتسند إلى وزارتى التعليم والتعليم العالى مهمة الرقابة على هذه المؤسسات الخاصة، وقد تدخلت الدولة أخيراً فى تنظيم قواعد التحاق الطلاب بالمعاهدات الخاصة ضماناً لجودة المخرجات التى ينتجها القطاع الخاص المتعلمية،

٣ - الاعتبارات الاجتماعية

يجب أن تراعى الدولة فى تقديمها للسلع أن هناك بعض الفنات التى لديها القدرة على الحصول على هذه السلعة بشن، خاصة إذا كان هذا الشمان مقابل مواصفات خاصة فى السلعة لا يمكن أن توفرها الدولة فى إلحار التزامها بتقديم السلعة العامة للجمهور، ومن ثم كان على الدولة أن تتيح للقطاع الخاص توفير هذه السلعة للقادرين على شرائها، طالما كسان ذلك لا يتعارض مع قيم المجتمع م

⁽¹) Andri Shleifer and W. Robert: The proper scope of Government: Theory and application to pensions. Quarterly Journal of Economics, vol.112, no. 4, 1997, pp.1127-1161

⁽أ) ومع ذلك قد لاحظ بعض الكتاب أنه من المستعيل أحيانا كتابة عقد متكامل عن جميع الوجوه لأنفا أن نستطيع أن نجد مقدما الاحتمالات التي قد تحدث أو الأمور التي قست تطسراً فسي المستقبل. قل تستطيع الدولة مثلا أن تكلف القطاع الخاص بأداء وظيفتها الدبلوماسية بسأعلى درجة من الجودة، لما يكتنف العلاقات الخارجية من غموض يستمصي على التنبؤ لما يمكن أن يحدث في المستقبل، وبالتالي يمكن للقطاع الخاص أن ينتصل من القرامات المقديسة إذا رتبت عليه نكلفة عالية كإرسال جنود إلى الخارج، دون أن يعد ذلك إخلالا بالمقد ولكن فسي حالات أخرى تعمل لايكون عائمًا مسهما خالات أخرى تعمل لايكون عائمًا مسهما الثبتاج الخاص.

وبناء عليه فلا بأس مسن أن يكون بجوار المستشفيات والمدارس والجامعات العامة، مستفيات ومدارس وجامعات خاصة تقدم مستوى معينا والجامعات العامة، مستفيات ومدارس وجامعات خاصة تقدم مستوى معينا التعليم والمسحة القادرين على دفع المقابل الذلك، طالما أن هذه المعاهد التعليمية الخاصة لا تخالف تقساليد وأعراف مهنة الطام، أو أن المستشفيات الخاصة لا تخالف تقساليد وأعراف مهنة الطب، فلا ترفض استقبال الحالات الطارئة، أو نسبة من الحالات القيرة التي تحتاج إلى خدماتها، مراعاة البعد الاجتماعي أو الإتماني.

الاتباه ندو تقليص هجم القطاع العام :

طالما كان لدى الدولة الفرصة في أن يتولى القطاع الخاص ابتاج مساعة عامة أو توفيرها بأقل تكلفة وبنفس جودة القطاع العام أو أفضل منسها، فسا الداعى إذن لأن يتولاها القطاع العام، ونحمل الدولة مسئولية إنفساق مبسالغ أكبر؟

وإذا كانت الإجابة بالنفى، فإنه يجب على القطاع العسام أن يسترك دوره غير المنتج إلى القطاع العام فى الكثير غير المنتج إلى القطاع العام فى الكثير من البلدان النامية بالموظفين غير المنتجين، وبعد أن لزدانت خسسانره التسى تتحملها ميزانية الدولة، وهسسى الفكسرة التسى تعسنتد إليسيا الدعسوة إلسى المخصفصة ()،

⁽أ) يعترض بعض الكتاب على الترجة الغربية للفظة privatization الإنجلوزية على أنبا تعنى التفصيصرة أو القصيصية، ويفضلون أن يطلق عليها سياسة تحويل المام إلى خاص، أو بيم القطاع المام أو القامم العكسى، ذلك أن هذا الإصطلاح يعنى فسى الكتابسات الغربية أكثر من مجرد بيم الشروعات المامة إلى القطاع الفاص، في تعنى من بيسن مسا تعنيه 1- التأميم العكسى adminimalization أي بيم الأصول المعلوكة للقطاع المام إلى القطاع الخاص، والذي يطلق عليه أحيانا denationalization ولا يتضمن تصفية المشروع العام القطاع الخاص، والذي يطلق عليه أحيانا العامة عن divestiture باخط في المشروعات العامة عن طريق فتح هذه المجالات أمام القطاع المساهم المامة عن طريق فتح هذه المجالات أمام القطاع الفساهم المام والخاص .٣- التعالى على التشغيل أو على توفير بعض الخنمات مع القطاع الفساهم طركة خاصة، أو منح هن إدارة فندق أو تحويل مهمة نظافة المصالح المكومية أو

وكان أدم سميث أول من دعا إلى هذه الفكرة بقوله "إن بيع أملاك النساج فى الدول الأوربية يكون أكثر تحقيقاً للإيرادات من رهنها، أو تركها للزراعــة بمعرفة الحكومة، ولن يستغرق أمر إنتاجها وبيع ثمرها كثيراً إذا ما بيعت إلى القطاع الخاص".

وقد أخنت الدعوة إلى الخصخصة تنتشر منذ بداية عقد الثمانينيسات فسى القرن الماضى (أ)، وقوامها أن تتخلى الدولة عن بعض وحدات القطاع العام الجمام إلى القطاع الخاص، وذلك بهدف تخفيف الأعباء المالية للدول التسى تواجمه اختلالات اقتصادية كلية تسببها شركات القطاع العام الخاسرة، أو للاسستفادة من القطاع الخاص في تحسين الكفاءة الاقتصادية (أ).

ويمكن أن تتم الخصخصة بطرق عدة (")، منها :

- بيع مشروعات القطاع العام إلى القطاع الخاص .

العواتيء أو الشواطيء إلى شركات القطاع الخاص . أنظر : د. إيراهيم المبسوى : المسلر
 الاقتصادي في مصر وسياسات الإصلاح ، دراسات نقدية في الأرمة الاقتصاديـــة ، مركــز
 البحوث العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩، ص ٢٧، ص ٧٧ ، ص ١١٥

^{(&#}x27;) وكانت بعض دول أوربا الغربية (بريطانيا وألمانيا وفرنسا) قد سبقت إلى الخصخصة ، تم طبقت على نطاق واسع أخيرا في النول المتحولة من النظام الاشتراكى ، ومعظسم السنول النامية، ومنها مصر .

⁽أ) رياض دهال وحمن الحاج : حول طرق الخصخصة، أوراق عمل، المعهد العربي للتخطيط، الكريت، من ١ وما بعدها.

Sunita Kikeri ,John Nellis : وأبضنا (أ) and Mary Shirley : Privatization : Lessons from Market Economies , The World Bank Research Observer , Vol. 9. No. 2, 1991, pp. 241-272

- أن تعهد الدولة إلى شركة خاصة بإدارة مؤسسة عامة بموجب عقد
 إدارة.
- تؤجر الدولة القطاع الخاص حق استخدام بعض أصول القطاع العام الفرة من الزمن ..
- تمنح الدولة القطاع الخاص حقوق تشغيل وتطوير المرافق العامة لمدة
 من الزمن تعود الأصول بعدها تألية إلى الدولة .
- تعرض الدولة أسهم شركات القطاع العام للجمهور لبيعسها، أو تجمسع عدداً من الشركات المطلوب خصخصتها لعرضسها علسى الجمهور مسرة واحدة ، من خلال نظام الكوبونات، التى تأخذ شكل شهادات يمكن لأصحابها تحويلها إلى أسهم في شركات القطاع العام من خلال المزاد العلني، ويمكسن تخصيص عدد من هذه الأسهم إلى العاملين بالشركة، أو أن تتم الخصف من الداخل، بمعنى أن تنبع الدولة الشركة للعاملين ومجلس إدارتها.

ومن شأن مياسة المتصخصة أن تؤثر في مائية الدولة مسن أكستر مسن وجه: فهي تؤدى إلى تخفيض النقات العامة، وإعسادة النظر فسى بعسض مجالاتها كالإنفاق على التعليم والعمجة عند إسنادهما للقطاع الخاص، وتقليل منح الدعم والإعانات الاقتصادية، وزيادة الدعم والإعانات الاجتماعية لتقليل الآثار السلبية للخصخصة على الفقر والطبقسات الفقسيرة، وتطويسر النظام الضريبي نتوسيع الوعاء الضريبي وزيادة أعداد المعولين لتوفير الإيسرادات العامة اللازمة للمائية العامة،

مجال عمل المُصحَّصة :

على الرغم من تعدد المجالات التى يمكن أن يتخلى حنا القطاع العام القطاع الخاص عن طريق الخصخصة، إلا أن الجدل يحتدم بشأن الصواسط والمحادير التى يتعين مراعاتها عند إسناد مهمة إنتاج أو تقديم بعص السلع العامة إلى القطاع الخاص، كمشروعات البنية الأساسية، والخدمات التعليمية:

أ - مشروعات البنية الأساسية :

تقوم الدولة بعب، الإنفاق العام علسى مشروعات البنيسة الاساسية المساسية Infrastructures Projects، وخاصة في مجالات النقل والطاقة والعياء والصوف الصحى والاتصالات والرى، لما تحققه هذه المشروعات من منافع في تحقيق النمو الاقتصادي(1)، حيث أنها تهيىء البنية السليمة للاسستثمار أو التوسع فيه، مما يساعد على تخفيف وطأة الفقر، ويعمل على توفير الاستقرار.

وقد ساد الاعتقاد بأن القطاع الخاص يعجز عن أن يتولى مهمة إنشاء هذه المشروعات، إما لعدم قدرته المالية على تحمل أعباء تكاليف ها الباهظة، أو للبعد الزمنى بين إنفاق هذه المبالغ وتحقيق العائد منها على قلته.

غير أن هذه النظرة قد تغيرت، وأصبحت هناك قناعة بأن يتولى القطـــاع الخاص دوراً في إنشاء وصيانة العراقق الأسياسية للأسباب التالية :

 ١ - تجاوز الاحتياجات الاستثمارية في مشروعات البنية الأساسية قــدرة الحكومات ،

٢- لم يتمكن القطاع العام من إتشاء وصيانة البنية الأساسية وفق المعايير الدولية، ففى قطاع الكهرباء - على سبيل المثال - تدهور الأداء الكلمي من النواحى الفنية والتنظيمية والمالية للمرافق التي تملكها الدولة رغسم التوسم البائل الذي تم فيها خلال العقد الماضعي.

٣-عدم توافر القدرة الفنية والمقدرة الإدارية الملائمة لإدارة وصيانة هذه المشروعات، ويستنل على ذلك بتدمور مرفق الاتصالات وعجزء عن الوفيه باحتياجات المستهلكين في معظم الدول النامية(")، بحيست طسالت مسنوات الانتظار لتركيب تليفون منزلى خلال العقد الماضى، ووصلت إلى ٢٧ سسنة في مصر و ٣٠ سنة في غانا و ٢١ سنة في الأرجنتين .

⁽¹) William R. Easterly & Sergio Rebleo: Fiscal Policy and Economic growth: An empirical investigation, National Bureau of Economic Research (NBER), Working papers No. 4499, Cambridge, Massm 1993

⁽²⁾ World Bank News, Feb. 7, 1991, p.2

٤ - مكنت التكنولوجيا المتطورة في بعض مشروعات البنية الأساسية من أن يتولى القطاع الخاص إدارة و تقديم بعض الخدمات العامة، دون الحاجسة إلى رأس المال الضخم الذي كانت تتطلبه الأجهزة القديمسة، والتسى بسررت استثمار القطاع العام فيها .

الذلك شهدت المنوات الأخيرة إضاحاً للقطاع الخاص بأن يتولسى إنشساء وإدارة بعض المرافق الأساسية، وخاصة في قطساع الاتصسالات، وإنشساء الطرق والمطارات، ومحطات الكهرباء والمحسرف الصحسى، وذلك إسا الطرق والمطارات، ومحطات الكهرباء والمحسرف المحددة شركات القطاع الخاص التي كانت تديرها، أو بسايرام عقسود بيسن الدولة والقطاع الخاص إدارة وتشغيل المرفق العام لمعدد من السنوات يتمكن خلالها من استرداد التكسساليف التي أنفقها مضافاً إليها الربح، على أن تؤول هذه المشروعات في النهاية إلسي الدولة، وفق عقود امتياز، أو عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية، والمعسروف بنظام البوت (Building Operating and Transfer (BOT)

ولا ثقل أعمال صيانة مشروعات البنية الأساسية القائمة أهمية عن إنشاء المشروعات الجديدة، وذلك للمحافظة على المرافق العامة وإطالسة عمرها الإنتاجي، وقد لوحظ إهمال القطاع العام هذه الأعمال، وخاصة في مجسالات رصف الطرق وبناء الجمور ونظافة الشوراع وإنارتها، مما يفضل أن تمسند هذه الأعمال إلى شركات متخصصة من القطاع الخساص تقسوم بالأعمسال بالكفاءة العالية مقابل أجر تدفعه الدولة،

ويمكن أن يتحمل المستفيدون من هذه المرافق جزءاً من هدده التكاليف لتقليل النفقات التي يمكن أن تتحملها الدولة، فيتحمل السكان جزءاً من تكلفسة نفقات نظافة الشوارع التي يسكنون فيها، وإثارتها، ويتحسل المسافرون أو أصحاب المركبات جزءاً من نفقات صيائسة الطرق المسريعة والكبارى والجمور التي يمرون طيبا، وهكذا .

ب _ الخدمات التعليمية :

تعتبر الخدمات التعليمية في الأصل سلعة خاصة لأنها تتبسل الاستبعاد والمناضه، فمن خلال تحديد نظام للرسوم التعليمية يمكن منم غير القسادرين من الانتفاع بها، كما أن تزاحم الطلاب في الفصل الواحد يقلم مسن جمودة خدمة التي كان يمكن أن يحصل عليها عدد أقل .

ولكن بالنظر إلى أهمية التعليم للمجتمع ككل، فهو المسئول عسن تخريسج مواطن متعلم يتبنى أفكارا إيجابية، ولديه القدرة على المعساهمة فسى العمسا والإنتاج، فقد وجدت الدول من واجبها أن تقولى تقديم هذه الخدمة بسدلا مسن القطاع الخاص، حتى تضمن حصول أكبر عدد ممكن من المواطنيسن علسى الحد الملائم منه، ولكى لا تتعارض سياسة التعليم مع سياسة الدولة ومذهبسها الفكرى، وقيم المجتمع وأعرافه و فاعتبارات العدالة والجودة هما أساس تدخسل الدولة في التعليم الم

إلا أن هذه المبررات تقد الحماس لها في ظل تضحم منقصات العاصة التعليمية، وحدم قدرة الدولة على تحمل المزيد منها، مما أدى إلى أن تكدست الفصول بالطلاب، وضاقت الأبنية التعليمية عن استيعاب الحشسود المتدفقسة سنويا، مع حدم قدرة الدولة على بناء المزيد من المدارس موتعيين المدرسسين المواجهة هذه الزيادة السنوية .

وقد انعكس هذا الأمر سلبا على جودة التعليم ومخرجاته، وأصبح المجتمع ينقبل عودة القطاع الخاص إلى تولى مهمة تقديم الخدمة التعليمية، جنبا السسى جنب مع الديلة، فزانت المدارس والجامعات الخاصة في السنوات الأخيرة،

ويقترح البنك الدولى(') على الدول أن تبحث عسن مصادر جديسدة لتمويل خدمات التعليم بهدف ضغط النققات التعليمية، وتقليل تذخسل الدولسة، وذلك من خلال ضفيارات الثلاثة التالية:

⁽¹) World Bank: Education in the Middle East and North Africa: A Strategy towards learning for Development Human Development Sector, Middle East & North Africa Region. Washington D.C., June 1998, pp. 1-54

استرداد التكاليف العامة التعليم الجامعي وإعادة تخصيصها لصلاح
 المراحل التعليمية ذات العائد الاجتماعي الأكبر :

ويتم ذلك بأن تفرض رسوم دراسية على التعليم العسالي، ويعاد استثمار عوائد هذه الرسوم على المراحل الأخرى للتعليسم، وخاصسة على التوسع في مدارس التعليم الابتدائي، وذلك لضمان:

ا-- حسن اختيار الطلاب الذين يلتحقون بالتعليم العالى، على أن يعفسى الطلاب المتفوقون والموهوبون من رسوم الالتحاق بالجامعات، حتى لا يمنسع عدم القدرة المادية استمرار هؤلاء الطلاب في التعليم.

 ب- توقير فرصة عدالة التعليم، يمتح الجميع فرصة الحصول على الحسد الأدنى وهو التعليم الإلزامي.

جــ- تشجيع الجامعات والمدارس الخاصة على المنافســة مسع التعليــم العالى العالم في تقديم أفضل خدمة تعليمية، تضمن أفضل المخرجات.

ولكن الأخذ بهذا الاقتراح يؤدى إلى ارتفاع تكلفة التعليم لمسمتويات لا تتحملها معظم الطبقات في المجتمع، وخاصة في الدول النامية، ممسما يحسرم أعداداً كبيرة من التعليم فتزداد نسبة الأمية عما هي عليه الأن.

٢-خصخصة المراحل التعليبية، ولا سيما المراحل الدراسية المتقدمـــة والجامعية :

وذلك بإسناد مهمة التعليم العالى إلى القطاع الخاص مقابل حصوله على الإيرادات التي تضمن إقباله على توفير هذه الخدمة .

ولكن التخوف من أن يضر هذا الأسلوب بمتنضيات العدالة الاجتماعيـــة ويحرم الطبقات القايرة من فرصة الالتحاق بالتعليم العالى .

٣- سياسات الدعم وكوبونات التطيم:

تهدف هذه السياسة إلى تحسين جودة المدارس العامة عن طريق زيدة نطاق الاختيار باتباع نظام الكفيل voucher system الذى يقوم (١) على تقديم الدعم المالى للطلاب مباشرة، لا إلى المدارس • فلكل طالب أن يسترد فساتورة

⁽b) E. West: Education Vouchers in practice and principle: A World Survey. the World Bank Research Observer, Vol. 12, No.1, 1997, pp. 83-103

الرسوم الدراسية التى دفعها إلى المدرسة التى اختارتها عائلته علمسى أسساس الجودة .

ومن شأن هذا النظام أن يخلق المنافسة في سوق التعليم فسيزداد الطلب على المدارس عالية الجودة، سواء كانت عامة أو خاصة، وينخفض الطلب أو يكاد يتوقف، على المدارس الأقل جودة أو الردينة، فلا يكون أمامسها إلا تطوير ذاتها أو الإغلاق.

كما يساهم هذا النظام فى أن يكون الطالب وولى الأمر دور فسمى تقييم المدرسين ، مما يؤدى إلى التخلص من المدرس غير الكفو، و يحفز أصحملب المدارس إلى إقامة وإنشاء مدارس أكثر تطوراً وأعلى جودة .

وقد طبق هذا النظام في عدد من الدول مثل بنجلاديش، وشيلي، والمسويد وهولندا واليابان والولايات المتحدة وبريطانيا ونيوز لاندا .

بيد أن هذا النظام يتطلب توافر مجال للاختيار لمدى أولياء الأمسور والطلاب، بمعنى أن يكون هناك عدد كاف من المدارس، وإلا اضطروا السى اختيار المدرسة المتاحة ليم بعد انشغال المدرسة التي ير غبونها بالطلاب،

كما يتعين توافر قدر كبير من المعلومات عن هذه المدارس، حتى نضمين منسن الاختيار •

ومن ثم فإن هذا الاقتراح يتطلب استثمارات كبير من القطاع الخاص لإنشاء المدارس، وأن يمضى وقت كاف للحكم على جسودة هذه المدارس للختيار الصحيح فيما بينيا.

و عكذا يتبين لنا أنه لنس من الملائم أن تترك الدولة مهمة تقديسم الخدمسة التعليمية بإلكامل إلى العطاع الخاص، بل يظل لها الدور في تقديم هذه الخدمسة بالسعر غير النتافسي (أقل من سعر السوق) إلى الطبقات الاجتماعية الققيرة، ويزداد هذا الدور هي الدول النامية أو الدول المتخلفة •

ج ۽ الندوات ألصنية

تعتبر النه ت الصحية - كالنفقات التعليمية - استثماراً فسى المسوارد لبشرية، نتدخل الدولة لتوفير القدر الأساسى منه، وخاصة لمساعدة الطبقات على الاستفادة من الخدمات الصحية، لما لها من مسردود اقتصادى،

ينعكس أثره على زيادة الإنتاج • إذ أن العناية الصحية يمكن أن تطيل العمـــر الإنتاجي للفرد •

ولا خلاف على ضرورة تدخل الدولة لتوفير خدمات الصحصة الوقائية والمستوصفات العامة، لما يحقق ذلك من فائدة لا يقتصر أثرها على شسخص الفرد المنتفع بها، وإنما تمند أثارها الخارجية external effects إلى المجتمع كل، لأن العائد الاجتماعي من الإنفاق عليها يكون كبيراً بالنظر إلى قلة حجم نقاتها، فيجنيهات قليلة يمكن أن تنظم الدولة يرامسج تطعيم وقائية ضد الأمراض التي تصيب الأطفال، مما يحمى المجتمع من خطسر إصابتهم بالمرض في المستقبل، ويتوفر له طاقة إنتاجية كبيرة من الأصحاء (أ).

ولكن الخلاف بين الاقتصاديين حول مدى ملاءمة تدخل الدولة فى تقديم الخدمات الصحية الأخرى، ومنها علاج المرضى بالمستشفيات العامة بالمجان أو بسعر رمزى، وإقامة المستشفيات المتخصصة فى علاج الأمراض باهظة التكلة، وإيفاد المرضى إلى الخارج على نفقة الدولة للعلاج.

ويخشى المعارضون لتدخل في مجال الخدمات الصحية مسن أن يسودى انفراد القطاع الخاص بهذه الخدمة إلى ارتفاع تكلفتها، وعدم قسدرة الطبقسات الفقيرة على الحصول على العلاج مما يضر بالاسستقرار الاجتمساعي مسن ناحية، ويقال من طاقة المجتمع الإنتاجية من ناحية أخرى .

بينما يرى المؤيدون لأن يقوم القطاع الخاص بتقديم الخدمات الطبية غير الأساسية أن هذا النظام يسمح بتوفير الخدمات الممحية في إطــــار تنافسي، يضمن حصول المريض على أفضل خدمة بالسعر المنامب؛ فالمريض بحاجة حقيقية إلى خدمة طبية عالية الجودة تضمن له العلاج السليم، أكثر من حاجتــه لخدمة طبية رخيصة أو مجانية قليلة الجودة،

ولعل مستوى آداء الخدمات الطبية التي تقدمها المستشفيات العامة مقارنسة بمستوى المستشفيات الخاصمة ترجح رأى القائلين بإسفاد هدده الخدمسة إلى القاطاع الخاص للحصول على الخدمة الأفضل، إلا أن ارتفاع أسعار الخدمسة في المستشفيات الخاصة، وتنافسها على الخدمة المظهرية (أو الخدمات الطبيسة

⁽¹) World Bank : Investing in Health . World Development Report, Oxford University Press, 1993, p.III

النندقية) التى تفوق أسعارها قدرة أغلب المواطنين فى الدول النامية، تجعسل من الملائم أن يكون للدولة الحق فى تقديم الخدمة الطنية الأساسية وغيرها من الخدمات الطبية من خلال مستشفياتها العامة، أو عن طريق التعاقد مسع المستشفيات الخاصة لتقديم هذه الخدمة إلى قطساع مسن المواطنين مقسابل مساهمة كل من الحكومة والمنتفع بالخدمة فى دفع ثمنها، بما يعسرف بنظام التأمين الصحى .

ويمكن أن تقوم جمعيات النقع العام بدور في تقديم هذه الخدمسات باجر رمزى أو منخفض، من خلال المستوصفات والمراكز الطبية، التسبى تمول أساساً من أشتراكات الأعضاء في هذه الجمعيات، ومن تبرعات القادرين .

وخلاصة ما تقدم

يتضح أن للدولة في جميع الظروف، وأياً كـــان مذهبها الاقتصــادى، ودرجة تقدمها أو ثرائها، أن تتنخل في النشاط الاقتصادي للقيام بوطائفها،

ويلزم لهذا التدخل نفقات عامة تدفعها الدولية للحصول علمى السلع والخدمات التي تنفِيكها على هذه الوظائف، وتمول هذه النفقات من الإيسرادات العامة التي تتحصل عليها م

ومن ثم كان من الضرورى أن نناقش النقات العامة والإيرادات العامــــة وصياغتها فى الموازنة العامة، وذلك فى الأبواب الثلاثة التالية :

الفصل الثالث النفقات العامه

النفقات العامه

التعرف على ماهية النققات العامة، يلزم أن نعرف أولاً النفقة العامسة، وعناصرها، ثم نبين تطور نظرة الفكر العالى تجاهها، وذلسك مسن خسلال مبدئين، أولهما لتعريف النفقة العامة، وثانيهما لتطور الفكسر المسالى تجاه لنفقات العامة.

وذلك على النحو التالى:

المبحث الأول تعريف النفقة العامة

تكاد تجمع الكتابات المالية (أ) على تعريف النفقة العامة بأنها: استعمال مبلغ من النقود، عن طريق هيئة عامة، الإشباع حاجة عامة ·

ومن ثم تنطوى النفقة العامة على عناصر ثلاثة، هي استعمال مبلسغ نقدى، والهيئة العامة، والحاجة العامة ·

ونتعرف على هذه العناصر بالتفصيل، على النحو التالى:

العنصر الثول : استعمال مبلخ نقدى :

تحصل الدولة على ما يلزمها من سلع أو خدمات مقابل نقود تدفعها إلى من يحوز هذه السلع أو يقدم الخدمات، فهى تحصل على خدمات الموظفين مقابل مبلغ نقدى يتمثل فى الأجور والمرتبات، كما تشترى المواد والمهمات التى تحتاجها بالنقود ،

وتساير الدولة في إنفاقها النقدى الطبيعة المائدة للمعاملات والمبادلات الاقتصادية المعاصرة، والتي تقوم كلها - تقريباً - على استخدام النقود(أ). وذلك على خلاف ما كان سائداً في الماضى، حين كانت الدولة تحصل على سلع وخدمات الغير بدون مقابل، عن طريق سلطة الجبر والإكراه، التي تتيسح

⁽١) وذلك على اختلاف في العبارات ، إلا انها تتفق في المضمون .

أنظر على سبيل النثال: د. محمود رياض عطية، ص٢٧، د. زين المسابدين تسامعر، من ١٩٠٠ د. محمد دويدار ، ص ٥٧، د. محمد حلمي مراد ، ص ٧٥

⁽١) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٣١

لها مصادرة ما يلزمها من مواد بدون ثمن، وإرغام الأفراد على العمل لديسها بالسخرة، أو بدون أجر .

فضلاً عن أن الإنفاق العينى يثير العديد من المشكلات الإداريدة والتنظيمية، فهو يفضى إلى عدم الدقة، وصعوبة مراقبته وتعذر تقييمه بدقدة، والتنظيمية، فهو يفضى إلى عدم الدقة، وصعوبة مراقبته وتعذر قيمة التضحية المادية المقابلة له، وقد يدفع الإدارة إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم دون غيرهم مزايا عينية، مما يشكل إخلالا بعبدا المساواة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة، وفي تحمل الأعياء والتكاليف العامة (أ)،

ويتعارض اللجوء إلى السخرة أو الأعمال الجبرية مع ما تقرره الدساتير الحديثة من حق المواطن فسى حرية اختيار العمل والحريسة المخصية (').

ومع ذلك فلازالت هناك بعض صور للإنفاق غير النقدى، منها:

١- منح الميزات العينية، كان أن تقدم الدولة لموظفيها مساكن مجانيــة أو وجبات مجانية، أو تعليم أبنائهم بالمجان، كجزء عينــى مــن الأجــر، أو تضطر في بعض الأحوال إلى توزيع بعض منتجات المصانع التـــى تملكــها على العمال بدلاً من منح أجور نقية لهم ().

٢- الميزات الشرفية كمنح الأوسمة والنياشين.

٣- السماح للموظفين بتحصيل أجورهم من الأفــراد مباشــرة مقــابل
 الخدمات التى يؤدونها لهم، كمونتى العقود فى فرنسا، ومونقــــى عقــود
 الزواج مصر.

^{(&}lt;sup>ا</sup>) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٣٦، ود. زكريا بيومى : ص ١٥٩، ص ١٦٠ ، د. ع<u>بــــد</u> الكريم بركات ود. حامد دراتر : العالية العامة ، ١٩٥٥ ، ص ١١٥، ص ١١٦

^{(&}lt;sup>7</sup>) ومن ذلك ما نتص عليه العادة ١٦ من الدستور المصرى بائه " لا يجوز فرض أى عمل جبر أ. على المواطنين إلا بمتضمى قانون ، ولاأناء خدمة عامة ، وبمقابل عادل "، كما نتص المسادة ١ ؛ منه على أن : " الحرية الشخصية حق طبيعى و هي مصونة الانمس".

^{(&}quot;) د. رفعت المعبوب ، ص ۹

٤- تطلب الدولة من أهالى منطقة أو قرية معينة المساهمة : الإجباريسة بقطعة أرض أو إقامة مبان للمدرسة أو المستشفى العام الذى ير غبسون فى إنشائه لتقليل التكاليف الإجمالية التى تتحملها الدولة لذلك(1).

٥- تلجأ الدولة في حالات استثنائية - كالحروب - إلى الحصول على الأموال والخدمات اللازمة لها عن طريق الاستيلاء الجبرى (١).

وتظهر في الميزانية العامة المصرية بعض النقات العامة العينية، وسن أبرزها المزايا العينية (بند ١ مجموعة ٢ من الباب الأول الخاص بـــالأجور والمرتبات، كتكاليف أغنية، وتكاليف ملابـس، وتكـاليف العـلاج الطبـي، وتكاليف الغنمات الاجتماعية والرياضية للعــاملين، ومختلف التحويـلات العينية، وحالات قيام الدولة بترفير سلع وخدمات بالمجان أو بأثمان أقل مسن ثمن التكلفة مع تحمل الدولة لفروق الأسعار، وغيرها من التصرفـات التـي تمثل نقلاً للقوة الشرائية من الدولة إلى الأفراد، مما يتعين حسابها ضمن بنود الانفاق العام (آ).

العنصر الثاني :عن طريق هيئة عامة

ان ما يميز النفقة العامة عن النفقة الخاصة أن النفقة الخاصة يقوم بسها الأفراد أو الجهات الخاصة، أما النفقات العامة فتقوم بها الدولة، أو وحداتسها الإقليمية أو الإدارية، أو هيئاتها العامة ومومساتها ذات الشخصية الاعتباريسة العامة كالجامعات، لأن هذه الجهات تعتبر جزءاً من الدولسة فصلتسها عنسها بإرادتها لأغراض معينة، بحيث إذا ما أردنا معرفة مجموع نقسات الدولسة فيجب إضافة نفقات هذه الجهات إلى نفقات الحكومة العركزية(أ).

أنظر: د. رياض عبد العفيظ الشيخ ، ص ١٦ ، هامش رقم (٢)

^{(&}lt;sup>ا</sup>) د. زکریا بیومی ، ص ۱۹۰ (^ا) د. محمود الطنطاوی الباز ، ص ۲۸

⁽²) د. محد علمى مراد، ص ٢٦، ويضيف البعض النقات التى تفقها المؤسسات والشوكات الصناعية والتجارية التى تملك الدولة كل رأسمالها، وشركات الاقتصاد المختلط متى كسانت الدولة عى التى تسيطر عليها وتتحكم فى توجيه إدارتيا، طبقا القوانين المعمول بها.

أنظر د. عاطف صنقي ود. محت أحمد الرزائر ، على ١٨

ومن ثم فلا يعد نفقة عامة تبرع أحد الأفراد لبناء مستشفى أو مدرسة، ولو كان الغرض منهما تحقيق منفعة عامة، لأن شخص دافع النفقة ليس هيئة عامة .

وقد أثير التساؤل حول وضع الإنفاق العام الصادر عسن المشسروعات الخاصة أو المختلطة التي تفوضها الدول ببعض سلطاتها السيادية لآداء خدمة عامة، كما هو الحال بالنسبة لشركات الاتصالات .

ويتنازع الرأى في ذلك معيار ان (١):

المعيار القانوني: ومؤداه أن تستمد النفقة العامة صفتها مسن الطبيعة التانونية لمن قام بإنفاقها، فإذا كان شخصاً من أشخاص القانون العام اعتبرت النفقة عامة، وإذا كان فرداً أو جهة من جهات القطاع الخاص اعتبرت النفقة خاصة،

فالنقات العامة هي التي تصدر من الأشخاص العامة التي تهدف مسن نشاطها تحقيق النفع العام، وتعتمد في ذلك على ما تتمتع بسه مسن سلطات آمرة، مثل قدرتها على إصدار القوانين والقرارات الإدارية، أما ما عدا ذلك فيدخل في عداد النقات الخاصة.

وعلى ذلك فإن نشاط المنشأت الخاصة لا ينتج عنه إنفاق عام، لأنسها وإن كانت تهدف إلى تحقيق النفع العام إلا أنها تعتمد في ذلك علسى ومسائل وأساليب المنشآت الخاصة من تعاقد وتبادل (أ).

ويترتب على ذلك اعتبار الأموال التى تنفقها المشسروعات المختلطة (التى تساهم فيها الدولة مع القطاع الخاص) من الأموال الخاصة إذا اعتسبر المشروع ذو الشخصية المستقلة من القطاع الخاص، علسى الرغسم مسن أن جزءاً من هذه النققات تتحمله الدولة.

ويمتاز هذا المعيار بيساطته، إذ يكفى التعرف على طبيعــــة الشــخصية القانونية للقائم بالنفقة لمعرفة نوع هذه النفقة عامة أم خاصة .

⁽۱) راهم نفسیلاً : د. زکریا بیومی ، من ۱۲۱ - ص ۱۲۶

⁽²⁾ Murice Doverger: Institutions Financieres. 1956. p. 48

مثبت في د. شریف رسیس تکلا ، ص ١٦٧

ويستند هذا المعيار إلى التفرقة بين طبيعة النشاط العام والنشاط الخلص على أساس النظرة التقليدية التي كانت تقصد دور الدولة على الوظيفة الحارسة ، وبالتالى فهى تزاول أنشطة لا تسعى إلى الربح، بخلاف أشدخاص القطاع الخاص الذين يزاولون أنشطتهم بهدف الربح.

ولكن يصعب الأخذ بهذا المعيار في ظل تطور دور الدولة من الدولسة الحارسة إلى الدولة المتنخلة أو الدولة المنتجة، وخاصة حين تساهم الدولسة في العديد من مشروعات القطاع الخاص دون أن تظهر شخصيتها كدولة فو اعتبرنا أن النفقات التى تتكبدها الدولة تعتبر نفقات خاصة خسروج هذه النفقات من مجال الرقابة على المال العام، وبالتالى انعدام الرقابة على جسزء من نفقات الدولة،

وللتغلب على هذه الصعوبة أخذ بعض الكتاب بمعيار آخر، هو المعيار الوظيفي:

ب -- الميار الوظيفى :

ومؤدى هذا المعيار (') أنه يجب الحكم على طبيعة النفقة وفق الوظيفـــة أو الغرض الذى تنفق من أجله، لا بالنظر إلى شخص من أنفقها(').

ومن ثم تعتبر النفقة عامة إذا كان الغرض منها تحقيق مصلحة عامــــة . اجتماعية أو اقتصادية، ولو كانت تتعلق بنشاط يماثل النشاط الخاص، وتعتــبر النفقة خاصة إذا كان الغرض من تحقيقها نفع خاص، ولو كان القــــانم علــــى إنفاقها من أشخاص المقانون العام .

أو بعبارة أخرى يجب النظر إلى طبيعة النقة، وطبيعة الوظيف التسي يصدر عنها الإتفاق، فإذا كان إنفاق تلك المشروعات نتيجة لاستخدام الدولسة سلطاتها السيادية، وبهدف تحقيق منفعة عامة اعتبرت النفقة عامة، وإذا تخلت عن هذه السلطة اعتبرت النفقة خاصة،

ويستند هذا المعيار إلى أن الدولة لم تعد ينظر إليها على أنها شـخصية قانونية مجردة، بل هي مجموعة من الحاكمين، الذين لهم سلطة عامة تخــول

⁽¹⁾ يطلق عليه بمض الكتاب: المعيار الاقتصادى والاجتماعي، أنظر مثلاً: د. زكريا بيومسي، ص ١٩٢٠

 ⁽¹) د. رفت المحموب، عن ۳۷

لهم الأمر والنهى بالإرادة المنفردة، ويمكن النتازل عن اللجوء إلى السلطة العامة بالنسبة لنشاط معين، وتتعامل كسالأفراد أى مسن خسلال الأسلوب التعاقدى. وفي هذه الحالة تكون كالأفراد، ويعتبر ما تتفقه من قبيل النفقسات الخاصة لا النفقات العامة •

ومن ناحية أخرى، فقد وجد في كثير من الدول مشروعات أو منظمات مختلطة، ليست بالعامة ولا بالخاصة، تعرف بشركات الاقتصاد المختلط، أو المشروعات الخاصة ذات المنقعة العامة، وقد أعطيت لبعضها مسلطات لا تختلف في طبيعتها عن السلطات التي يتمتع بها أشخاص القانون العام (١) مما أوجد فروقاً جوهريسة بيسن طبيعة نشاط المشروعات الخاصة، والمشروعات الخاصة ذات النقع العام، يلزم اعتبار نقسات المشروعات العامة الشبيهة بمشروعات الأفراد نققات خاصة، بينما تعتبر النققسات التسيقة مها المشروعات الخاصة التي تقوم ببعض ملطات الدولة الأمرة نققسات عامة (١)،

ويمتاز هذا المعيار بأنه يتكيف مع تطور دور الدولــــة وتخليـــها عــن وظيفتها الحارسة إلى الوظيفة الإنتاجية، والدخول فى أنشـــطة تـــهدف إلـــى تحقيق الأرباح كغيرها من القطاع الخاص .

ويرى بعض الكتاب(أ) أن الأخذ بــهذا المعيار يعقد الأصور دون مقتضى، حيث ينصرف الذهن غالباً إلى اعتبار كل نفقــة تنققــها الدولــة أو هيئاتها العامة على أنها نفقة عامة، بغــض النظــر عـن طبيعــة علاقتــها بالمشروع المتعلق بالنفقة، والعكس يعتبر نفقة خاصة، الأمر الــذى يــترجح معه المعيار القانونى الذى يبتم بشخصية دافع النفقة.

⁽¹⁾ د. عاطف صنقی ، ود. محت أحمد الرزاز ، ص ۱۸

⁽۱) د. شریف رسیس تکلا ، ص ۱۹۸

⁽۱) د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ۲۱

⁽¹⁾ د. زين العابدين ناصر ، ص ١٣٤ - ص ١٣٥

عنصر الثالث : أن يكون الغرض من النفقة العامة إشباع حاجة عامة :

من الطبيعى أن يكون الغرض من النفقة العامة هو صداد حاجة عامة (') ذن مصدر تمويل هذه النفقة هو أموال المجتمع وخاصية من الضرائيب، وبالتالى يجب أن يعود الإتفاق إلى المجتمع، وليس لفرد معين، وذليك بأن تكون الحاجة التي تصدها النفقة من الحاجات العامة .

وعلى الرغم من أن هناك بعض الحاجات التى لا يختلف الرأى علسى اعتبارها حاجات عامة، كالحاجة السبى الأمسن والعسدل والدفساع والتعليم والصحة، إلا أنه يصعب حصر جميع الحاجات العامة التى يلزم أن تخصص النفقة لها، لاختلاقها وتتوعها، باختلاف الظروف والأحوال.

ويفضل بعض الكتاب(أ) أن يترك أمر تحديد الحاجة بأنها عامسة إلى الدكومة باعتبارها مسألة سياسية، على أن يخصسع هسذا التحديد لرقابسة البرلمان، خشية أن تسيء الحكومة استعمال سلطتها في تحديد الحاجسات، وتستغل الإنفاق العام لأغراض حزبية، أو لصالح جماعات معينة بدعسوى أن لانفاق في هذه الحالات الشباع حاجات عامة .

ولهذا الغرض حرصت الدسائير الحديثة على منح البرلمان الحق فسسى اعتماد النفقات العامة، واشتراطها أن يوافق تلثا أعضاء البرلمان على بعض أنواع النفقات كما قررت مناقشة البرلمان للميزانية في جلسات علنية، ومنع أعضاء البرلمان الحق في مراقبة تنفيذها .

^{(&#}x27;) يعتبر تفصيص النفقة العامة العنفعة أو الحاجة العامة فكرة حديثة، فقد كسان العتبسم فسى المعتلف القديمة هو ضم النفقات العامة غلى نفقات الملك الخاصة، وترك كل تعبيز بينسسهما، وهذا ما يفسر إهمال العالية العامة في تلك العصور، ثم رأى العلماء بعد نلك أن صسرف الأموال العامة في أى باب فيه منفعة مجتقة، لأنه على الألل يدعو اللي تداول النقسود، وفسى تداولها رخاء المجتمع، ثم أظهر ساى B.Say. ومن تلاه خطأ هذه الفكرة لأنها تخلط بيسن صرف النقود على غير هدى، وبين الحرص على إنفاقها للنفع العام، وفي الحالة الأولسي لا يعود صرفها بالنفع على جميع العواطنين، بل ينتفع بها قلة مسن النساس همم المرتبطون بموضوع الأموال المنفقة كالمتاولين والجنود. وهكذا وجب أن تراقب مالية الدولة ليسستغيد بالإنفاق عامة الشعب.

أنظر : د. ممد عبد الله العربي، من ٢٨ ، من ٢٩

⁽۱) د. مصود ریاض عطیة، ص ۴۲ ، د، محت علمی مراد ، ص ۲۷

ولا يستسيغ بعض الكتاب(أ) القول بأن قيام الهيئات العامة أو الموظسف العام بإنفاق المال العام، ولو على حاجات خاصة لا يعدد دائماً مسن قبيل الإثفاق العام، لما يخلط هذا الرأى بين وجود النفقة، وكيفية استخدامها، كمسالته يتجاهل الواقع متمسكاً بالوجهة القانونية فقط حين يثبت هدذا الواقع تعرض المال العام لاختلاسات شتى، يستتر كثير منها تحت عباءة الصسالح العام، الأمر الذي يخرج بعض هذه التصرفات من المساعلة.

وقد خلص أصحاب هذا الرأى إلى نتيجة مؤداها عدم صرورة اشــتراط قضاء حاجة عامة للقول بأن هذه النفقة عامة وليست خاصمة، ويمكن الاكتفــاء بمعيار شخصية القائم بإنفاق المال فتعتبر النفقة عامة حين تقوم الدولة علــــى إنفاقها .

ولكن يبقى شرط قضاء الحاجة العامة ضرورياً، ليس لإثبات طبيعة النفقة أى كونها عامة أو خاصة، وإنما كمعيار لترشيد النفقات العامة، فلا تسرف الدولة فى إنفاقيا إلا فى حدود قضاء الحاجات العامة،

⁽۱) د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ۳۲ - ۳۶

البحث الثانى

تطور النظرة إلى النفقات العامة

اختافت نظرة الفكر المالى التقليدى للنفقات العامة عـــن نظــرة الفكــر المالى للحديث، وذلك على النحو التالى:

أولا: النفقات العامة في الفكر التقليدي:

كان العلماء الأوائل يعتقدون أن الدولة الحارسة لها دور محدود في النشاط الاقتصادي، ومن ثم وجب أن تكون نققاتها محدودة القدر بمحدوديسة دور الدولة، لأن أى نققة عامة ما هي إلا اسستهلاك لجيزء مسن دخول المجتمع، يجب أن يكون بهدف الوفاء بالحاجات المحدودة التي تتطلبها وظيفة الدولة الحارسة، وأن أى زيادة في هذه النققات تحرم الأفسراد مسن فرصسة استهلاك جزء من الدخل كان يمكسن أن يمساهم فسى زيادة الادخسار أو الاستثمار الذي يعود بالنفع(أ).

وبالتالى انصبت دراسة النقات العامة في الفكر التقليدى علسى حجم هذه النقات، والأحكام القانونية للإنفاق العام، التى تضمن إحكام الرقابة عليه، وأن لا تزيد عن الإيرادات العامة، وذلك للمحافظة على توازن الميزانيسة(')، وعدم السماح بأن يكون هناك عجز في الميزانيسة، دون الاهتسام بدراسسة طبيعة النقات العامة و لا محتوياتها(').

ولذا، برز في الفكر المالي التقليدي مبدأن أساسيان بالنسبة للنفقة العامة، هما: مبدأ حياد النفقة العامة، ومبدأ أولوية النفقات العامة:

أ - مبدأ هياد النفقة العامة :

حرصت النظرية التقليدية على أن تكون النققات العامة محايدة مما جعل تأثيرها على الحياة الاقتصادية محدوداً (أ). إذ لا يجب أن تعمد الدولـــة إلـــي

^{(&#}x27;) د. شریف رسیس تکلا ، ص ۱۹۳

⁽۱) د. مصود ریاض عطیهٔ ۱۳۹ مس۳۱، ص ۳۲

^{(&}lt;sup>*</sup>) ونتك على الرغم من أن هراسة النقات العامة قد احتلت مركزاً هاما فى النظريــــة العاليـــة التغليبية ، نظرا الأن القاحدة السائدة وقتتذ هى أولوية النقات العامة . أنظر : د.زكريا بيومى ص ١٩٦٦.

⁽أ) د. محت حلمي مراد ، ص ٢٢، ود. زين العابدين تاصر ، ص ٢٨٠

الإنفاق لإحداث أثار مباشرة أو غير مباشرة تعرقل سير القوانين الطبيعية للحياة الاقتصادية .

والنققة المحايدة هى التى لا يكون للدولة هدف من إنفاقها سوى تعويسل الحصول على السلع والخدمات العامة (الهدف المالى) وليس مسموحاً للدولسة أن تعمد على التأثير فى نظام السوق بالإنفاق العام لتحقيق أمداف اقتصاديسة أو اجتماعية. بمعنى أن النقة المحايدة لا تؤثر على الدورة الاقتصادية فسى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعيسة للأفراد والفنات المختلفة (أ) .

ذلك لأن أى نفقة عامة تنفقها الدولة في غير الهدف المالى تؤدى فسى النهاية إلى إفقار المجتمع ، فالإنفاق الاقتصادى الذى تقوم بسه الدولسة عسن طريق مزاولة النشاط الاقتصادى يحرم القطاع الخاص من أن يقوم بسدوره، في الوقت الذى لا ينتج القطاع العام بنفس كفاءة القطاع الخاص، مما يحسرم المجتمع من فرصة زيادة طاقته الإنتاجية ،

والنقات الاجتماعية التى تنققها الدولة في صورة منح وهبات وإعانسات لصالح الطبقات الفقيرة بهدف إعادة توزيع الدخسل من خسلال الضرائب التصاعدية التى تقتطع من أموال الأغنياء ، تؤدى السمى نقسص المدخسرات والاستثمارات ، ومن ثم إلى زيادة الأسعار لمجابهة الطلب المتزايد بسبب زيادة دخول الفقراء() .

ولم يتنبه العلماء التقليديون إلى أن تحييد النفات العامسة يكاد يكون مستحيلاً ، فلكل نفقة تتفقها الدولة أثارها غير الماليسة ولسو بصورة غيير مباشرة ، فتعيين الموظفين في القطاع الحكومي ودفع مرتبات لسيم (على سبيل المثال) يحدث آثاراً اقتصادية واجتماعية ، تتمثل في نقص الأيدى العاملة في السوق بعدد الموظفين الذين تستخدمهم الحكومة .

⁽۱) د. باهر محمد عثلم ، ود. سامي السيد، ص ۴٤٤

⁽۱) د. زکریا بیومی ، ص ۱۲۹ – ص ۱۳۰

كما أن حصول هؤلاء الموظفين على المرتبات يغسير مسن وضعتهم الاجتماعي ، فينتقلون من مناطق سكنهم الأولى مسع أسهرهم السي منساطق أخرى، ويزيد الطلب الاستهلاكي على السلع والخدمات لتوفير حاجاتهم، مسا يحفز السوق على زيادة الإنتاج ، أو يؤدى إلى زيادة الأسعار .

بل إن النقات الحربية التي يستبرها التقليديون أكسش النقسات العامسة حيادية، تؤثر على إنتاج القطاع الخاص بمقدار الملع والخدمات التي تسحبها هذه النقات للأغراض العسكرية ، وتقلل من الأيدى العاملسة بعدد العمسال الذين يستخدمهم القطاع العسكرى .

ب - مبدأ أولوية النفقات العامة :

لهذا المبدأ معنيان(١): معنى موضوعي، وآخر شكلي:

المعنى الموضوعى: ينصرف إلى كيفية تحديد النفقات العامسة
 والإيرادات العامة ، ويعطى الأولوية النقات العامة فى هذا التحديد .

أى أن النقات العامة هي التي تحدد الإيرادات العامة ، وهذه خاصيية تتميز بها الدولة عن الأقراد ، الذين يحددون نقاتهم طبقاً لما يحصلون عليه من إيرادات ، وذلك لما للدولة من السلطات التسمى تمكنها مسن تحصيل الإيرادات التي تبغيها ، بينما يفتقد الأقراد هذه السلطة ، وليسمى أمامهم إلا التصرف في حدود ما هو متاح لديهم من إيرادات .

- المعنى الشكلى: ينصرف إلى أن اعتماد النفقات العامة مسن قبل البرلمان يكون قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشسة الموازنسة العامسة للدولة ، بحيث لا يجب أن تزيد هذه الإيرادات عما تم إقراره من نفقسات، ويرى النقليديون أن الضرائب وهي الإيرادات المخصصة لتغطيسة النفقسات العامة العادية يجب أن لاتتجاوز الحد الذي يجعلها تمثل اعتداء على الملكيسة الفروض .

⁽أ) د. رفعت المحجوب ، ص ٤٨، ص ٤٩ ، د. زكريا بيومي ، ص ١٣١− ص ١٣٢

ويجرى اعتماد الميزانية العامة المصرية وفق هذا المبدأ .

ويعيب هذا النظر المبالغة في تقدير سلطات الدرلة في الحصول علسى إيراداتها، ويتجاهل قدرة المجتمع على الاستجابة لهذه السلطة، فليست الدولسة طليقة اليد بلا تيود في فرض الصرائب عندما تشاء ، وكيفما تشاء. كمسا أن طاقة المجتمع على دفع الضريبة ليست بلا حدود ، والحصول على القروض ليس متيسراً بدون شروط .

وهكذا فإن الدولة مقيدة فى تحديد النقات من النساحيتين القانونيسة والاقتصادية: فمن الناحية القانونية لا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها إلا بقانون يصدر من نواب الشعب ، أى يجب الحصول على تقويسض مسن الشعب بفرض الضريبة.

ومن الناحية الاقتصادية :فإن غرض الضريبة أو عقد التروض تحكمه ضرورة المحافظة على مستوى معين لمعيشة الأفراد ، وعلسى رأس المسال المنتج والعمل على نموه ، كما تتوقف هذه المقدرة على كيفية توزيع الدخسل القومي بين الطبقات المختلفة (1).

لذا ليس غريباً أن يتخلى الفكر الحديث عن هنين المبداين .

ثانياً : النفقات العامة في الفكر المالي الحديث :

اهتمت المالية العامة الحديثة بالنقات العامة اهتماماً كبيراً ، لاعترافسها بأهمية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، وما يترتب عليه من ترايد فسي المنقات العامة وتوسع مجالاتها ، نظراً لما لهذه النقات من أغسراض ماليسة واقتصادية واجتماعية ، تجعلها آداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصسادي والاجتماعي .

فالنفقة العامة فى الفكر الحديث هى مجرد إعادة لتوزيع الدخل القومسى، ونقل القوة الشرانية من مجموعة من الأفراد إلى مجموعة أخسرى، وتعتسير الدولة بمثابة مضخة هائلة تمتص لتوزع وتؤثر تحقيقاً لأهدافها وسياسستها،

^{(&#}x27;) د. رفت المعبوب ، من ۲۹، عن ۹۲

وليس فى الإمكان أن تكون هذه النققة محايدة ، بل هى نققة إيجابيـــــة تـــهدف إلى إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية(').

كما أن الدولة ليست مجرد الشخص المعنوى المفترض ، وإنما هي فسى حقيقتها مجموعة من الأقراد حكاماً ومحكومين ، يعملون وينفقون ويستهلكون معاً . والدولة كشخص معنوى لا تتفق و لا تستهلك في الحقيقة، وإنما السندي ينفق في النهاية هم الأشخاص المكونين لها ، فالإنفاق الأخسير هسو إنفاق الموظف أو المقاول أو المورد ...المخ. وينفق هؤلاء الأموال التي تقدمها لسهم الدولة، وهي ذات الأموال التي اقتطعتها الدولة من الجماعة (").

ولما كانت الدولة ذات قدرة غير محدودة في الحصول على ما تشاء من الإيرادات ويدون حدود ، فليست هناك ضرورة إذن أن تحسدد الدولة نفقاتها أولا ، ولا بأس من أن تريد النفقات على الإيرادات ، طالما كان ذلك لأغراض السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لبلوغ أهدافها .

^{(&#}x27;) د. باهر محمد عثلم ود. سامي السيد : العالية العامة والقطاع العام في النظــــم الاقتصاديـــة المختلقة ، يدون ناشر ، وغير محدد سنة النشر ، ص ٣٤٣ (') د. عاطف صدقي ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٣٢، عص ٣٤.

الفصل الرابع

أنواع الننقات العامة

النفقات العامة أنواع عديدة ، حاول الكتاب حصرها ، وتقسميمها حتسى يسهل دراستها ، والتعرف على طبيعتها ، وتدرج هذه الأنواع فى موازنسسات الدول بطرق مختلفة ، تبعاً للنقسيم الذي تتبعه الدولة .

ونقسم هذا الفصل إلى مبحثوس: المبحث الأول للتقسيم العلمي، والعبحث الثاني للتقسيم الوضعي ، على النحو التالي :

البحث الأول

التقسيم العلمى للنفقات العامة

يقسم العلماء النفقات العامة إلى عدة أقسام ، يضم كل قسم منها أنواعاً تشترك في سمات معينة فيما بينها، كالدورية أوالتكرارية ، أو تبعساً لآثارها الاقتصادية ، أو أغراضها ، أو نوع الهيئة القائمة بها ، أو الشسكل السذى تتخذه ، وغيرها .

ولا يعنى هذا النقسيم أن هناك حدوداً فاصلة تعزل كل تسم من النفقسات عن بقية الأتسام الأخرى ، بل إن النققة الواحدة يمكن أن نتدرج ضمن أكسنر من قسم واحد ، تبعاً للوجية أو الزاوية التي ينظر إلى النققة من خلاليا.

ولهذه التقسيمات فوائد عدة (١)، نذكر منها :

١ - ترتيب حسابات الدولة بطريقة يسهل بها إعداد وصنياغة و مراجعة البرامج والخطط التي تتولى أجيزة الدولة إدارتها .

⁽۱) د. مصود الطنطاوي الباز ، ص ۲۵- ۳۱

 ٣- تسهل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة المالية المختلفة ، ومعرفة تطوراتها ، حيث يمكن التعرف على تكلفة وآثار كل نشاط، وتطور أهميته.
 النمبية بالمقارنة بالنشاطات الأخرى ، خلال فترات زمنية معينة.

ومن أهم هذه التقسيمات ما يلي :

أولاً : تقسيم النفقات من هيث دوريتها أو تكرارها :

تتقمم النفقات العامة من حيث نكر ارها الدورى السبى نفقات عادية و و فقات غير عادية :

أ- النققات العادية ordinary expenditures هي النقصات المعتادة أو المنتظمة التي تتحدد كل فترة زمنية معينة ، غالباً ما تكون سنة ، باعتبار أن مدة الميز انية سنة .

ومن أمثلتها مرتبات العاملين ، ونفقات الدفاع والأمــن فـــى الظـــروف العادية ، وكافة النفقات اللازمة المعبر المعتاد للإدارة الحكومية .

أما النفقات غير العلاية extraordinary expenditures فهي النفقات التي تخصص لمواجهة ظروف غير عادية قلما تتكرر خلال السنة، كنفقات مكافحة وباء طارىء أو زلزال ، أو النفقات المخصصة لعمليات مستمرة لأكثر من سنة ، ومن أمثلتها الإنفاق على مشاروعات السرى والخزانات والسكك الحديدية ، ونفقات الحروب والكوارث الكبرى ، ونفقات الأزمات الاتصادية ، كالركود أو التضخم الجامح.

ويفيد هذا التقسيم فيما يلى :

١ - يساعد على تقيير جزء من النفقات تقديراً أقرب إلى الصحة، وهـو الجزء المتعلق بالنفقات العادية ، لأنها تتكـرر ، ومـن شم يسـبل تحديد الضرائب اللازمة لتمويلها(١).

٧- يوفر وقت مناقشة البند الخاص بالنقات العاديسة المتكررة فسى البرلمان عند اعتماد الميزانية ، بخلاف النققسات غسير العاديسة ، وخاصسة المتعلقة بالمشروعات الكبيرة أو المستمرة المكثر من منة ، والتسمي تتطلب إنشاء ميزانية غير عادية منفصلة عن ميزانية الدولة ، و تحتاج وقتا أطسول لمناقشتها ، وتدبير الموارد اللازمة لتمويلها من القروض .

^{(&#}x27;) د. مصود رياض عطية ، ص ٢٦

ولكن يعيب هذا التقسيم مايلى:

١ – يعتمد التقسيم على معيار زمنى بدت، مستعد مسسن اتباع مبدأ المعنوية في الميزانية ، ومن ثم تصنف النققة على أنها عادية أو غير عاديـــة تصنيفا غير ثابت أو دائم ، ذلك لأن تحديد مدة الميزانية يؤشر علــى نــوع النققة، بمعنى أنه إذا كانت الميزانية عن مدة تزيد عن سنة فإن النقات غــير العادية وققا للميزانية السنوية تتحول إلى نققات عادية في الميزانية التي تزيــد عن سنة ، والعكس إذا كانت الميزانية عن مدة أقل من مــنة فــإن النفقات عالية الله المناوية عير عادية .

٢-هناك أنواع من النققات تعتبر نققات غير عادية لمجرد أنسها تتعلق بأعمال لا تتكرر خلال السنة الواحدة ، رغم أنها تتكرر على المدى الطويسل، وخلال فترات قصد يرة نسسبيا ، كأعمال الصيائسة والتجديد والإحملال لمشروعات المرافق الأساسية التى تعتبر تجديداً للثروة القومية (¹).

كما نلاحظ أن النفقات الحربية التي يعتبرها التقسيم نفقات غير عاديـــة ترد في الميزانيات المنوية لمختلف الدول بصفة عادية وتكاد تكون منتظمة ،

٤ - يسمح هذا التسيم لوزراء المالية بإخفاء العجز فـــى الميزانيات العادية بإظهارها متوازنة، وذلك عن طريق نقل بعض النفقات إلى الميزانيــة غير العادية على خلاف الحقيقة().

استبعد الفكر المالى المعاصر الاحتجاج بعدم دورية النفقة لتسبرير
 الالتجاء إلى القروض العامة والإصدار النقدى الجديد، وبالتالى فقد تصديسف
 الثفقات العامة إلى عادية وغير عادية الكثير من أهميته().

⁽أ) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٤٢ - ص ١٤٣

⁽۱) د. شریف رسیس نکلا ، ص ۱۷۳

^{(&}quot;) د. مصود رياض عطية ، ص ٣٤

٦- أن كثيراً من الدول قد أصبحت تساخد بفكرة ميزانية السدورة الاقتصادية وميزانيات البرامج التي تعتد لأكثر من سنة، وقد ظهرت النقسات. الاستثمارية فيها كنفقات عادية ، نظراً لتكرار ظهورها بانتظام في كمل ميزانيات البرامج ، مما يصعب معه الاستثاد إلى هذا التقسيم ، لأنسه وضع أساساً للتعامل مع الميزانية السنوية() .

نَانِياً : أنواع النفقات العامة من هيث أهميتها الاقتصادية :

ولما لم يقلح التقسيم السابق ، فقد أخذ الفكر المالى الحديث بتقسيم أخسر النفقات ، على أساس التمييز بين النفقات الخاصة بالنشاط العادى الدولة فسسى مختلف المجالات ، وبين النفقات الاستثمارية أو الرأسسمالية التسى تتطسق بالمشروعات الاستثمارية وتجديد الثروة القوميسة (١) وتكويسن رأس المسال المينى ،

وعلى هذا ، تقسم النفقات العامة إلى نفقات رأســمالية (أو اســتثمارية)، ونفقات جارية:

اء النفقات الرأسمالية أو الاستثمارية capital or investment expenditures

هى النفقات التي يترتب على إفقاتها زيادة في ثروة أو رأسمال الأمسة، فهى تخصيص لتكوين رأس المال العيني، وتتمية الاتتاج القومي. أي الإنفاق على السلع الإنتاجية .

ويشمل هذا الإنفاق المبالغ التي تخصص لإنشاء البنية الأساسية اللازمة للإنتاج، كالنفقات على إنشاء الطرق والكبارى، والمسكك الحديدية، والإنفاق لزيادة رأس المال الثابت عن طريق إضافة طاقات إنتاجيسة جديدة من خلال شراء المعدات والسلع الإنتاجية ، ولتوسيع وتجديد وصيانة الطاقة الإنتاجية الحالية ، ونفقات زيادة المحذون من السلع .

ویمکن تقمیم الاستثمارات بدورها إلى قسمین(¹): استثمارات عامــــة مباشرة، واستثمارات عامة غیر مباشرة:

⁽۱) د. محنود الطنطاوي الباز ، ص ۲۸

^{(&}quot;) د. زکریا بیرمی ، ص ۱٤٦

^{(&}quot;) د. زين العابدين نامس ۽ ص ١٤٥

⁽اً) د. السيد عبد المولى ، ٩٦، حس ٩٧.

والاستثمارات العامة المباشرة: هى الاستثمارات التى نقوم بها الدولسة أو هيئاتها العامة لزيادة رأس المال القومى، من خلال مشروعات الإنشاءات أو الصيانة أو زيادة المخزون ·

أما الاستثمارات العامة غير المباشرة: فهي الاستثمارات التي لا تقوم بها الدولة مباشرة ، بل يقوم بها القطاع الخاص ، ولكن من خسلال إعانسات تقدمها الدولة إليه ، فكأن الدولة هي التي تقسوم بسهذه الاستثمارات ولكسن بصورة غير مباشرة . ومن أمثلتها القروض والإعانات التي تمنسح للقطاع الخاص ، بفرض إعانته للقيام بهذه الاستثمارات .

current expenditures النفقات الجارية – ٢

وهى المبالغ التى تتفق بصفة دورية أو منتظمة لضمان ســــير الإدارة العامة، دون أن تماهم مباشرة فى زيادة رؤوس الأموال العينية .

ومن أمثلتها ما يدفع لموظفى وعمال الدولسة مسن مرتبسات وأجسور ومكافأت، وما يدفع للموردين من أثمان للعلع والخدمات اللازمة للاسستهلاك العام، ونققات تشغيل المرافق العامسة ، والصيائسة الجاريسة والتحويسلات الجارية .

ويمتاز هذا التقسيم بأنه ، على خلاف سابقه ، لا يعتسد علسى معيسار زمنى يسهل تغييره ، وإنما يعتمد على معيار موضوعى يقوم علسى تحليسل طبيعة النققة ، وما إذا كانت تتصل بثروة ورأس مسال الأمسة ، أم تتصسل بالمجرى المعتاد لمبير الإدارة .

كما يفيد هذا التقسيم في بيان حجم الاستثمارات العامة و مدى التوسيع في الاتفاق الرأسمالي، بما يساعد على ربيط قطاعات الإدارة الحكومية بقطاعات الأعمال ، وللوقوف على مدى أهمية الاستثمارات في فيترات النتمية الاقتصادية والأزمات().

ولكن قد يترتب على هذا التقسيم بعض الاستنتاجات الخاطئسة ، حيسن يعتقد بأن النفقات الجارية أقل أهمية من النفقات الرأسسمالية ، لأن النفقات الرأسمالية هي وحدها التي تحقق النتمية الاقتصادية، وهذا الاعتقاد يتجسساهل أهمية النفقات الجارية في إحداث النتمية ، فكما تحتاج الدولسة إلسى إنشساء

^{(&#}x27;) د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ۲۸ - ۵٠

مصانع وشراء عند وألات ، فإنها تحتاج أيضاً السسى القسوة العاملسة الغنيسة والإدارية التي تدير هذه المصانع وتشغلها(١).

ثالثاً : أنواع النفقات العامة من هيث أثارها الاقتصادية :

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث أثارها الاقتصادية إلى نفقات عامسة منبّجة، ونفقات عامة غير منتجة، وذلك نبعاً لما يترتب على هذه النفقات مسن دخل مباشر أو منفعة تعود على الاقتصاد القومي.

وكان الفقه المالى التقليدى يعتبر النفقة منتجة إذا ترتب على إنفاقها توليد دخل مباشر ، كإنشاء السكك الحديدية ، أما إذا لم يترتب على إنفاقها دخل مباشر فإنها تعتبر نفقة غير منتجة (كإنشاء طريق عام).

واعتبر التقليديون النققات غير العادية للمشروعات المستمرة بأنسها نفقات تدر دخلاً تبرر اللجوء إلى القروض لتمويلها ، على خسلاف النفقسات العادية التي تتفق للأغراض الإدارية أو العسكرية ولا تدر دخلاً وتمول مسن الضرائب. ويتفق هذا الرأى مع نظرتهم إلى وظيفة الدولة الحارسة التسمى لا تتدخل في النشاط الاقتصادى .

كما يعيب هذا النظر أنه يهتم بالأثر المالى المباشسر لاعتبسار النققة منتجة ، فتكون النققة منتجة عندما تغل إبرادا بصورة مباشرة ، بينما قسد لا تغل هذه النققة إبردا نقدياً مباشرة ولكن نفعها يؤدى إلى توليد هسذا الإيسراد ولكن بصورة غير مباشرة . فإنشاء الطريق الزراعي لا يدر دخلا مباشسرة، ولكن يترتب عليه تيسير المواصلات وانتعاش الزراعة والتجارة والصناعسة، وبالتالي زيادة أرباح المشروعات ، وزيادة تحصيل الضرائب منسها، ممسا يمكن اعتبار الزيادة في هذه الضرائب إبرادا غير مباشر من الإنفساق على الطريق الزراعي ، على الرغم من أن الدولة لم تحصل على إيسراد مباشسر منه، في صورة رموم مثلا تغرض على المنتفعين منه .

ولكن مع تطور النظرة إلى دور الدولة وأهمية تدخلسها فسى النشساط الاكتصادى أصبح الماليون يعتدون بكون النفقة منتجة . فليس من الضسرورى أن يتولد عن النفقة دخل مباشر يعود على الدولة ، وإنمسا يكفسى أن تمساهم النفقة في إنتاج الدخل ، فالنفقات التعليمية والصحية لا تولد دخسلاً مباشسراً، ولكنها تساهم في إنتاج الدخل عن طريق تحسين الحالة التعليمية والصحيسة

⁽١) د. الديد عبد الدولي ، من ١٨ ، من ١٩

للفرد فتجعله أفضل إنتاجا وأطول عمرا ، مما يزيد من دخل الدولــــة ولكـــن . بصورة غير مباشرة (¹).

ولائنك أن نطاق النفقات المنتجة أكثر اتصاعا من نطاق النفقسات التسى تدر أو تعطى دخلا(ً)، لذ أن بعض الاستثمارات تساهم فى الإنتاج القوسسى كنفقات ابشاء المدارس والمستثنفيات العامة ، لا تعطى دخلا ولكنسها تسؤدى للى زيادة الثروة القومية (والناتج القومى) .

بيد أن فكرة الإنتاجية فكرة غير محددة، و يمكن أن تستخدم الدلالة على أكثر من معنى (")، لذا يفضل بعض الكتاب(")أن يكون النقسيم علسى أسساس المنفعة التى تعود على المجتمع من هذا الإنفاق ، فتكون النفقة منتجة طالمسا عادت بالنفع على المجتمع منها، ومن ثم يفضلون تقسيم النفقات إلى نفقسات نافعة ونفقات غير نافعة .

غير أن هذا التقسيم بدوره محل نقد في رأينا - لأنه يجعل الرقابة على النفقات العامة غير يسيرة ، إذ من السهل أن تبرر الدولة المنسافع التي لمكن أن تعود على المجتمع من النفقة العامة ولو بعد حيسن مسن الزمسان، فالإنفاق على القصور الحكومية أو غيرها من النفقات المظهرية، يمكن تبرير كونها نققات نافعة على أساس أنها تغل أيسرادا على العساملين فيسها ، أو المقاولين وأدوات الإنتاج التي استخدمت فيها ، أو حتى في المنفعة المتوقعة من زيارة السائحين لها فيما بعد باعتبارها أثارا تاريخية،

⁽۱) د. زين العايدين ناصر ، ص ١٤٦ حس ١٤٧

⁽أ) د. رفت المعبوب ، ص ۱۱۱

^{(&}quot;) تعلى الإنتاجية بمعناها الضبق الفائض الاجتماعى الذى ينتج عسن النشساط العسام والقيمسة الاجتماعية للأموال والخدمات التى يستوعبها هذا النشاط، فإذا تحقق فائض يتمثل فى زيسادة الناتج القومى اعتبرت النفقة العامة إنتاجية .

كما تعنى الإنتاجية الأربحية التى ترتبط بالمقابل النقدى الذى تعصل عليسه المشروعات والمرافق العامة تمكن الدولة من استرداد ما أنفقته من المتعاملين مع هده العشروعات أو العرافق (أربحية مباشرة) أو من خلال الضرائب (أربحية غير مباشسرة) ، كما تعنسى الإنتاجية المنفعة، أى قابلية السلع والخدمات العامة لإشباع الحلجات . أنظر تقصيلا : د. عاطف صنفى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٣٥- ص ٣٥

⁽¹⁾ د. محمود رياض عطية ، ص ٢٤

فضلاً عن أن الأخذ بالمعنى الواسع للإنتاجية بحيث يأخذ في الاعتبار الأثار غير المباشرة لبعض النفقات يؤدى إلى اعتبار كافسة نفقات الدولـة إنتاجية، حتى نفقات الإدارة والممحة والتعليم والنفقات الحربية.

كما يمكن أن تتحول بعض النقات المنتجة بطبيعتها إلى نقسات غسير منتجة كالإعانات الاقتصادية التي لاتؤدى إلى زيادة الإنتاج ، وإنما تمنح مسن أجل شراء سلم لاستهلاكها(أ) .

لذا نحبذ ~ مع بعض الكتاب () -أن تشير النفقات المنتجة السنى زيسادة مقدرة الاقتصاد القومى على الإنتاج، وذلك نتيجة لزيادة كفاءته الإنتاجيسة أو نتيجة اتساع نطاق السوق .

ثالثاً :أنواع النفقات العامة من هيث طبيعتها :

تتقسم النفقات من حيث طبيعتها إلى نفقات حقيقية أو فعليـــة ، ونفقـــات ناظة أو تحويلية("):

النفقات العقيقية أو الغملية real expenditures

تلك النفقات التي تصرف في مقابل الحصول على أموال أو خدمات، مثل نفقات الأشغال العامة والتوريدات ومرتبات الموظفين ،

فهذا الإنفاق قد حصلت الدولة في مقابل له على عمل العسامل أو علني السلعة المطلوبة في الانتاج أو الاستهلاك .

ويترتب على هذا الإنفاق استهلاك جزء من السلع والخدمات استهلاكاً نهائياً لإشباع حاجة ، أو إنتاج سلعة أو خدمة أخرى ، ومن ثم فسمهو يؤشر مباشرة على كمية ونوع الإثناج ، لأنه يمثل الطلب علم السلع والخدمسات

^{(&#}x27;) د. زين العابنين ناصر ، ص ١٤٨

⁽أ) د. رفت المحبوب ، ص ۱۱۸

^{(&}quot;) ويطلق البعض على النقات اتحويلية تعبير النقات المستنف heffective expenditures أو النقات التحويلية فيطلق عليها النقات عير أو النقات العربية أوطلق عليها النقات عير المستنف hon- exhaustive exp. أو النقات بدون مقابل .

A.C. Pigou: A study in public finance . Macmillan , London , 1956, : أنظر : , 1952 pp. 19-23

مثبت في د. زكريا بيومي ، ص ١٥١ ، هامش رقم ١

المنتجة. ولأنه ينفق في مقابل فهو يخلق دخولاً لمن تتعامل معهم الدولة فـــــى شراء السلم والخدمات(١).

وتؤدى النفات العامة الحقيقية إلى زيادة الدخل القومى، سواء كانت هذه النفقات جارية أو رأسمالية، لأن النفقات الجارية تعمل على توفير العديد من الخدمات العامة التي يستفيد منها المواطنون ، كما تساهم النفقات الرأسمالية زيادة الطاقة الانتاجية للاقتصاد القومى ، وتؤدى تبعاً لذلك إلى نمو حجم الدخل القومى () .

ب - النفقة الناقلة أو التحويلية transfer expenditures

هى كل إنفاق يتمثل فى مجرد نقل أو تحويل القوة الشرائية فيما بين أفراد وطبقات المجتمع، أو فيما بين المجتمعات الدولية (أ).

أى أنها مجرد اعتمادات تتفقها الدولسة دون أن يكون لسها مقسابل تحصل عليسه فسى صسورة أداء خدمسة لسها ، أو زيسادة فسى ثروتسها القومية(°). حيث لم يترتب عليها سوى تغيير فى شكل الثروة العامة.

ومن أمثلتها (أ) المساعدات والإعانات الاجتماعية ، كمعاشات الضمان الاجتماعي، والإعانات الاقتصادية، كإعانات الاستغلال للإبقاء علسى شمن المنتجات بأقل من ثمن التكلفة ، وإعانات تحقيق التسوازن لتغطيسة العجسز المالي للمشروع ، وإعانات الإنشاء التي تعوض المشروع عن كل أو بعسض نفقات إنشائه ، وإعانات التجارة الخارجية التي تشجع على التصدير .

⁽۱) د. محمد دویدار ، مص ۱۶

⁽۲) د. محمود الطنطاوي الباتر ، ص ۱ ؛

⁽۲) د. شریف رسیس تکلا ، می ۱۷۱

⁽أ) د. محد حلي مراد ، ص ۲۶-س ۳۵

^(*) د. محد طمی مراد ، ص ۲۴ ص ۳۰

⁽¹⁾ د. السيد عبد المولى ، ص ۸۸ -ص ۹۲

ولا تتطلب النقات التحويلية استخدام الدولسة لجسرء مسن مواردهسا الاقتصادية للجماعة استخداماً مباشراً، ومسن ثم فهى لا تؤدى السسى زيسادة الناتج القومى، وإنما تؤدى إلى إعادة توزيع الدخل القومى بين الأفراد، لأنسيا مجرد استقطاعات من دخول الأفراد دافعى الضرائب لصالح المستفيدين مسن هذه النقات.

كما لا تؤثر بصفة مباشرة على مقدار أو نوع الإنتاج ، وإن كـــان لــــها تأثير غير مباشر على الإنتاج ، عن طريق التأثير على نمط توزيــــع الدخـــــل القومى، فهى إذن من قبيل النفقات التوزيعية ، أو نفقات إحادة التوزيع.

ويمكن تتسيم النقات الناقلة تقسيمات داخلية عديدة ، إما وفقاً للفــٰــــــرض منها، أو وفقاً لمدى مباشرة انتقال القوة الشرائية ، أو من حيث شكلها(').

فعن حيث الغرض: يمكن تقسيم النقات الناقلة إلى تحويلات خاصـــة بالدين العام (داخلى وخارجى)، وتحويلات إجتماعية (إعانات الأسر الفقـــيرة، أو المشروحات).

ومن حيث مدى مباشرة انتقال اللوة المهاشسرة : فسهناك تحريلات مباشرة، نتمثل في الإنفاق الذي يودى مباشرة إلى زيسادة الدخسول النقدية للمستنبدين منه (كفائدة الدين العام والمعاشات التي تدفع للمحاربين القدامس أو أسرهم)، وتحويلات غير مباشرة ، كالإعانات الاقتصادية التي تسهدف إلسي خفض ثمن السلعة أو الخدمة المستهلك أو إلى زيادة الإنتاج .

ومن حيث الشكل: تقسم النفقات الناقلة إلى تحويلات دخــل (تتصــب على الإيراد الدورى للمستفيد من الإنفاق النــاقل)، وتحويــلات رأس المــال يقصد بها إعادة تكوين رأس المال ، أو تشجيع الاستثمار الفردى، أو تشــجيع الأوراد على بناء مساكن خاصة ،

ويفيد تقسيم النفقات العامة إلى حقيقية وتحويلية إلى أنه:

١- يمكن الملطة العامة من الوقوف على نقاط الضعف فـــى الإنفساق العام، فتزيد من النقات التحويلية إلى الحد الذي يسمهم فــى زيادة الدخال القومى، وتوجه من النقات ما تراه ضروريا لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، مما يميد الطريق لإعادة توزيع الدخل توزيعاً عادلاً . مع مراعاة

⁽أ) تـ. محد تويدار ، من ٦٩، من ٦٧، هامش رقم ؟

أن النفقات الحقيقية يمكن أن تلعب أثرا توزيعيا ، حين تقدم الدولـــة للأفــراد خدمات مجانية تؤدى إلى زيادة دخولهم(').

٢- يلقى الضوء على مجال الإنفاق الذى يساعد فى زيادة الاستهلاك أكبر من مساهمته فى زيادة الدخل القومى (النققات التحويلية)، أو الذى يزيد الدخل القومى (النققات الحقيقية)، مما يساعد الحكومة على تقرير مدى زيادة أو تخفيض أيهما، وققا للظروف الاقتصادية التى تمربها().

فوائدٍ الديون والماشات وتعويضات الحروب :

اختلف كتاب المالية العامة في تحديد طبيعية فواتد الدين العيام، و المعاشات ، وتعويضات الحروب ، ومدى اعتبار ها نفقات حقيقية أو ناقلة:

أ - فوائد الدين العام :

تذهب النظرية التقليدية إلى التفرقة بين نوعين من القروض العامة ("):

۱-القروض التى تستخدم فى تغطية عجز الموازنة وتعتبرها قروضـــــا استهلاكية ، لأنها تستخدم فى أغراض غير منتجة ، حيث لا تؤدى إلى تغيـير حجم السلع والخدمات المنتجة بطريق مباشر، ومن ثم تعتبر الفوائد المتعلقــــة بها بها بنقات تحويلية .

٢- القروض التي تستخدم في تمويل العمليات الإنتاجية (الاسستثمارات)
 تعتبر الفوائد المتعلقة بها نفقات حقيقية .

ويتطلب هذا الرأى ضرورة البحث في كيفية استخدام القسرض ومسدى انتاجيته مما يفرض صعوبة في كثير من الأحيان على الوقوف على طبيعـــــة النققة المتعلقة به .

أما من الناحية العملية فينظر إلى فوائد الدين العام على أنها من قبيــــل النفقات الناقلة ، وذلك لحث الدولة على نقليل اللجوء إلى القروض، أو لعــــدم وجود المقابل الجارى والمباشر لها .

⁽¹) د. زکریا بیومی ، ص ۱۳۸

⁽أ) د. محمد رضا العدل : دراسات في العالمية العامة ، دار الفكر العربي ، القــلفرة ، £197، م. 24

⁽أ) د. رفعت المحجوب ، من ١٠٦، ص ١٠٧

ب - العاشات :

ينظر إلى المعاشات التي تعطى لموظفى الدولة وعمالها بعدد التقاعد على أنها من قبيل النفقات الحقيقية (أ)، لأنها - ولو من الناحيسة النظريسة - تعتبر مقابل العمل الذي سبق أن اداه العامل أو الموظف طوال فترة خدمت، فالمعاش ما هو إلا الأجر المؤجل، بمعنى أن المرتب الذي يمنح للموظسف أثناء مدة عمله لا يقابل إلا جزءا من الخدمة التي آداها للدولة، وأن المعساش هو الجزء الباقي.

بينما يرى بعض الكتاب (أ) أن هذه المعاشات نققات تحويلية، لأنها نتسم بلا مقابل ، ولا تؤدى إلى زيادة الإنتاج القومى . بل يحسدث فسى بعض الحالات أن يحصل الموظف أو ورثته على أكثر مما قبضه من مرتبات طيلة مدة عمله مضافا إليها ما قبضه من معاش لمدد مماثلة لمدة عمله.

وفى الواقع المصرى تنظر الدولة إلى المعاشات على أنها من الإنفاق الذاقل أو التحويلات ، ذلك لأن أصحاب المعاشات لا يحصلون على كامل أجرهم الذي يتحصلون عليه أثناء الخدمة ، وإنما يحرمون مسن المكافسات والمزايا التي كانت تضاف إلى هذا الأجر ، فضلا عن أنهم لا يحصلون على علاوات دورية كالموظفين العاملين في الخدمة ، بل يحصلون على زيسادات في معاشاتهم بقرارات إدارية، ومن ثم يصعب التسليم بكونهم يحصلون على أجر مؤجل كغيرهم من الموظفين العاملين () .

ج - تعويضات الحروب:

ينتج عن الحروب تدمير لبعض المنشآت المدنية ، وتعسر عن المدنيي المستخدر (أ)، ومن ثم تقيم الدولة إنشاءات مؤقسة الإيواء المتضررين مسن المدنيين، وتدفع لمنكوبي الحروب تعويضات مالية لجبر الضرر الذي لحسق بهم من جراء الحروب .

⁽أ) من هذا الرأى : د. محد دويدار ، ص 10 هامش رقم ٢٠.

⁽۱) د. رفعت المعجوب ، ص ۱۰۹

⁽۱) د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ۲۶

^(*) د. رفعت المحبوب ، من ۱۰۷

وتعتبر المبالغ التى تنفقها الدولة فى أعمال المنشات المؤقتة من النفقات الحقيقية، لأنه يترتب على إنفاقها استهلاكا للموارد العينية، أما مبسالغ التعويضات فتعتبر من النفقات التحويلية .

رابعا :أنواع النفقات العامة من حيث الأغراض التي تهدف إليها :

ينخل هذا النوع ضمن التأسيم الوظيفي للنقلات العامسة ، أى تقسيم النفقات العامة تبعا للوظائف التي تقوم بها الدولة ، أو الأهداف والمجالات التي يمكن أن يمند إليها الانفاق العام(')، بهدف مسايرة تتبع تطورات النشاط

(') اهنم النقياء التدامى بوضع ترتبب المرافق المامة بحسب أهميتها، وذلك النظر في أولويسة الإثفاق العام على كل منها ، بحيث يسمح هذا الترتبب بالمفاضلة بينسها ، وتغريسر الأولسى بالإثفاق عنما لا يسمح هجم الإيرادات المتاحة للنولة بالإثفاق عليها . ونهج كل منهم فسى الترتبب منهجا يعتد على المعيار الذي يراة ملائما ، فننهم (جون سنيوارت ميسلل) مسن اعتد على معيار الوجوب والاغتييار ، فالمرافق التي يازم على الدولة القيام بسبها وجوبا كالنفاع والأمن والقضاء ، هي الأولى بالإثفاق من العرافق التي تكون مغيرة فسي إدارتسها كالتعليم . واعتد (روشر) على المعيار القردي مشبها الدولة بالأفراد فكما ينفسق الفسرد أمواله على الملازم أولا ثم النافع ناتيا ثم الكماليات ثالثاً وجب على الدولة أن تراعى ذلك في ابنفاهها . بينما أولى فريق ثالث (باستابل) للاعتبارات التاريخية الأهمية فالمرافق التي تولت الدولة أمر تنظيمها من قديم هي الأولى بالإثفاق (النفاع ثم المدل والأمن ثم القصساء أسم المرافق الإدارية ، فالتعليم والدين والدين ثم انماء الإنتاج القومي) من تلك التي أسندت إليسها حديثاً .

وذهب أهرون إلى أن الإتفاق العام بجب ترتيبه حسب الطبيعة الخاصة لكل مراق، إذ
يرى Adams أن سير الحضارة بإدى إلى زيادة الإتفاق في طائفة من العراقق وإنفاصها في
عراقق أخرى، فعرفق الدفاع تزداد أهميته في ألمر طة الأولى لهناء الأمم ، فإذا يقدمت الدولة
لقت أهميته لتمل محله في الأهمية العراقق التجارية والتمبيرية ، ولحسيرا رتسب العالمسان
Cohn و Pichn العراقق التي نقوالاها الدولة إلى أربعة مجموعات ، هي : مرافق توفسر
منفعة عامة لا يمكن تجزئتها ، ومراقق تقدم نفقة عامة يمكن تجزئتها ولمكن لا طالة للأفعواد
بتحملها ، ومراقق تقدم منفقي في أن واحد أجداهما لا يمكن تجزئتها والأخرى يمكسن
نجزئتها ، والرابعة مراقق نقدم منافع يمكن تجزئتها وتمبين ما يخص كل فرد مفها. ويجسب
نترتيب الإنفاق العام حسب ذلك.

لمزيد من التقصيلات ، أنظر : د. محمد عبد الله العربي ، ص ٢٦- ٢٦.

المالى للدولة في مختلف مجالات الحياة (١).

ومن أهم التقسيمات الرئيسية لذلك ما يلى :

النفقات الإدارية : وهي النفقات اللازمبة لللادارة الحكوميسة فسي مجموعها، والتي تستفيد منها جميع العرافق العامة الأخرى .

وتشتمل على نققات الإدارة العامسة، والدفساع، والأمسن، والعدالسة، والتمثيل السياسي .

النفقات الاجتماعية : وهـــى النفقات التــى تخصــص للأغــراض الاجتماعية الاجتماعية الاجتماعية الاجتماعية الاجتماعية والصحـــة ، والإسـكان، والضمان الاجتماعي .

النفقات الاقتصادية: وتخصص هـــذه النفقات لتحقيق الأغـراض الاقتصادية، كإنشاء البنية الأساسية التي تخدم الاقتصاد ككل.

ومن أمثلتها نققات إنشاء الطرق والكبارى ، والمواصلات، والطاقسة والكهرباء، والمياه ، والصرف الصحى ، كما نتضمن الإعانات الاقتصاديسة التي تمنحها الدولة لإعانة المشروعات الوطنية .

ويفيد هذا التقسيم(") في أنه يمكن الفرد العادى من فهم ومتابعسة بنسود الإنفاق على المجالات المختلفة ، كما يساعد في إعسداد السبرامج التتفيذيسة لتحقيق الخطط الإجتماعية والاقتصادية ، وفي تقييم الأداع الحكومي .

خامسا: أنواع النفقات العامة من حيث الهيئة العامة التى نقوم بها :

يميز بعض الكتاب بين النققات العامة من حيث نسوع الهيئسة القائمسة بالنقة، فهناك النفقات القومية أو المركزية ، والنققات المحلية.

⁽۱) د. مصود الطنطاوي الباتر ، ص 22

⁽أ) د. السيد عبد المولى ، ٧٧ سص ٨٢

وتشمل النقات القومية أو المركزيسة Central Authority، نفقسات المرافق التي تثولاها الحكومة المركزية عالبسا بالنفقات التي تهم الشعب في مجموعه، كالدفاع والقضاء والنمثيل الخسارجي، أو في النفقات المعقدة التي تحتاج موظفي ذوى خبرة فنية عاليسة ومرتبسات مرتفعة، أو تتطلب إدارة موحدة في جميع أنحساء البسلاد كنفقسات التعليسم العالى، أو النفقات التي يخشى عليها من طفيان المصالح المحليسة وتحتساح الوقابة مستمرة ومباشرة.

ويترك ما سوى ذلك من نفقات للحكومات أو الهينات المحلية، وخاصـة النفقات التي تهم سكان منطقة أو إقليم معين ، أو النفقات البسيطة .

وتشمل النقات المحلية Local Authority نقتات المرافق التى تقوم بسها الهيئات المحلية، كمجالس المحافظات ، والمدن، والقرى ، والنقات التى تتسم لاشباع حاجة محلية تخص منطقة معينة .

ويعنى النقميم الإدارى للنققات العامة Administrative Classification بتقسيم النققات العامة حسب عدد البيئات الإدارية ، وذلك بصرف النظر عن طبيعة النقة و وظائفها .

ويمتاز هذا النقسيم بأنه يسهل الرقابة على إنفاق كل هيئة ، من خسسلال تحديد مسئولياتها ، وفي حدود الاعتمادات المقررة لها .

ولكن التطور المستمر في عدد الوحدات الإدارية وتغيير مسمياتها قلل من الأهمية العملية لهذا التقسيم ، لذا عمدت مصر السب تجميع الوحدات الإدارية في قطاحات ثابتة ومماثلة للقطاعات الواردة في الخطة(') .

⁽١) د. محمود الطنطاوي الباز ، ص ١٤٤

سادساً :أنواع النفقات من حيث الشكل الذي تتخذه :

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث الشكل الذى تتخذه إلى أربعة أنــواع بى:

 أجور العمال : وهى المبلغ التي تنققها الدولة على العـــاملين الذيــن تستخدمهم في وظائف لديها ، مقابل الخدمات التي يؤدونها .

وتشمل هذه الأجور المرتبات، والعلاوات، والمكافآت، والمعاشات التسى يحصلون عليها أثناء الخدمة أو بعد تقاعدهم ، والتي تتحصدد وفقاً للقوانيان السارية في الدولة.

ب- أثمان الأشياء والأدوات التي تشتريها الدولة: وهي المبالغ التسمي
 نفقها الدولة لشراء ما يلزمها من أدوات أو معدات من القطاع الخاص.

وتتبع الدولة في شراء هذه المهمات نظاماً قاتونياً يكفل حصولها على ما يلزمها فعلاً دون إسراف ، وبأقل ثمن ممكن ، لذا تعهد الدولة إلى جــهاز حكومي يختص وحده بأن يتولى المشتروات الحكومية(١)، ويتم هذا الشــراء إما بأسلوب المناقصة أو الممارسة.

جمد الإعانات: وهي مبالغ تنققها الدولة لتحقيق أغسراض اجتماعيسة واقتصادية، دون أن يكون لها مقابل مباشر تحصل عليه نظسير دفع هذه المبالغ.

وهذه النققات تدفع كإعانات للطبقات الفقيرة من الشعب لتدبير سبل عيشها، أو لقطاعات تجارية أو صناعية لإعانتها على إنتاج السلع والخدمات التي يلزم توفيرها للشعب بثمن معقول (إعانات الاستغلال)، أو لخفض أثمان بعض السلم الضرورية كالخيز، أو كفرق لغسلاء المعيشة، أو لتشجيم

⁽١) يسمى هذا الجهاز في مصر بالبيئة العامة للخدمات الحكومية.

التصدير لتوفير العملات الأجنبية للدولة (إعانسات التجسارة الخارجيسة)، أو لتغطية بعض أو كل العجز الذي تعانى منه المشروعات العامة أو الخاصسسة (إعانات تحقيق التوازن)، أو لتغطية نفقات إنشاء المشروع، أو لإقامة أصسول ثابتة أو للتوسع (إعانات الإنشاء)، أو لمحاريسة الإغسراق dumping السذى يضر (ا) بحرية التجارة والمنافسة في الأسواق العالمية .

سابعاً : تقسيم النفقات وفقاً لعلاقة النفقة باقتصاد السوق :

ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين نوعين من النفقات (٢):

النوع الأولى: نفقات لاعلاقة لها باقتصاد السوق ، كالنفقات اللاز مــــة لوجود الدولة ذاتها ، كذفقات الدفاع ، والعدالة .

وهذه النفقات ليست لها علاقة مباشرة باقتصاديات السوق ، وإن كسانت لها غلاقة غير مباشرة ، لكونها تعمل على توفير الأمسن والنظام وحمايسة الملكية الخاصة ، مما يشجع على استقرار الأسواق ، وتنشيط التجارة .

والنوع الثاني: نفقات لها علاقة باقتصاد السوق. وهذه يجرى تقسيمها فرعياً إلى:

ب- نفقات تكمل اقتصاد السوق ، كالإنفاق على التعليم والصحة.

جــــ نقات تمثل تدخلاً في اقتصاد السوق ، كالإنفــــاق علـــى إنــَـــاج الدولة لسلم مادية ، والإتفاق بقصد توجيه النشاط الفردي .

⁽¹) يقصد بالإغراق بيع السلمة المنتجة مطيا في الأسواق الخارجية بثين يقل عن نفقة إنتاجسها، أو يقل عن أثمان السلم المسائلة أو البديلة في تلك الأمواق ،أو يقل عن الثمن الذي تباع به في السوق الداخلي ، وذلك كله بغرض كنب الأسواق الخارجية بالقضاء على كلِّ منائصة محتبلة.
(¹) د. محمد دويدار ، هن ٤٧٤ عن ٧٥

البحث الثانى

التقسيم الوضعى للنفقات العامة

تقسم كل دولة نفقاتها العامة في ميزانياتها إلى أقسام متعسددة . وهسذا التقسيم ضرورى لتنظيم إدارة الأموال العامة، ولمعرفة ما يكفله كل نوع مس أنواع نشاط الدولة، ولتمكين البرلمان من الرقابة على المالية العامة، لضمسان رقابة الرأى العام على أعمال الحكومة المالية .

ويراعي في هذا التقسيم المنطق والوضوح ، بأن تجمع النقات ذات الموضوع الوضوع النقات ذات الموضوع الواحد معا يدلا من توزيعها في أبسواب وقسروع متفرقة . وإذا استدعت مقتضيات التقسيم الإدارى للمصالح العامة توزيع النقة ذات الموضوع الواحد في أبواب وفروع منفرقة تعمل جداول إضافية إلى جسانب الجداول الأصلية لبيان الجاهات الإنفاق العام .

وتقسم الدول النقات العامة في ميز انياتها بحسب الوزارات والممسالح المختلفة، وتقسم النقات في كل وزارة بحسب موضوعها إلى نقات خاصية بالماملين، ونققات خاصة بالأموات والأشياء ، ونقسات خاصة بالخدمات والإعانات، وفي بعض الأحيان تقسم قسسمين فقط هما: نقسات خاصة بالأموات والأشياء .

والاتجاء الحديث في تقسيم النفقات العامة في الميزانية يقوم على الجمع بين التقسيمين الإدارى والاقتصادى في جداول مقسمة إلى أتسام أفقية بعـــدد الاتسام الإدارية ، وأقسام رأسية بحسب طبيعة النفقة .

وتتبع الدول طرقا شتى في تقسيم النقات العامة في ميز انياتها (أ) منها ما يرجع إلى اعتبارات تاريخية كالميز انية الإنجليزيسة ، ومنها ما يسأخذ بالتقسيم الوظيفي كالميز الية الأمريكية ، والغالب أن يجرى تقسيم النقسات العامة في موازنات معظم الدول وفقا التقسيم الإدارى كما هسو الحسال في فرنسا (ا).

⁽١) د. عاطف صنقى ، ود. مصد أدمد الرزاز ، ص ٢٩- ص ٤٤

⁽۱) د. محمود الطنطاوي الباتر ، ص ۲۱

تقسيم النفقات العامة في الموازنات العامة الصرية :

مسرت الميزانية العامة الدولة بعدد من التطورات(')، فقد وضعت مصر أول ميزانية عامة منتظمة علم ١٨٨٠ ، واعتمدت في توزيع الإنفاق العام على التقسيم الإدارى ، حيث كاتت النقات العامة تقسم إلى أقسام (بلسغ عددها ٣٦ قسما)، وذلك لتحديد ما يخص كل وزارة أو سلطة عامة مسن نفقات، على أن يقسم القسم بدوره إلى فروع بحسب عدد المصسالح التسي تضمها كل وزارة، بجانب الديوان العام.

وكانت تقسم نقات كل فرع إلى عدة أبواب: الباب الأول: ويشتمل على النقات المحاصة بالأجور والمرتبات والمكافآت، والباب الثانى: يشستمل على النققات الخاصة بالمحسروفات العامة مثل: مصروفات الانتقال، وبدل السفر والآثاث والتوريدات والإيجارات، والباب الثالث: يشتمل على النقسات الخاصة بالإعمال الجديدة.

ومع بداية ثورة 1907 أجريت بعضض التعديدات على تقسيمات الميزانية العامة بما يعكن توجه الدولة نحو التنخيل للتنمية الاقتصادية، فأدخلت بجانب الميزانية العادية منذ عام 1907 الميزانية الإنتاجية، لتشميما الاعتمادات العامة المخصصة للاستثمار في جميع قطاعات الاقتصاد، شم أجرى تحول كبير في ميزانية عام 1910 - 1911 بإدماج نقسات التنميسة المخصصة للقطاع العام داخل إطار الميزانية الإنتاجية.

ومع التحول الاشتراكي والأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادى والمسالى الشامل، تغير شكل الميزانية العامة وطريقة تقميم النقسات العامسة، حيث الغيت ابتداءا من ١٩٦٢ - ١٩٦١ الميزانية الإنتاجية ، وانقسمت الميزانيسة العامة إلى قسمين: القسم الأول: ميزانية الخدمسات ، وتشمل الاعتمسادات المتعلقة بالوزارات والمصالح والهيئات الحكومية ، وقد قسمت بدورها السي أبواب ثلاثسة: المرتبسات والأجسور ، والمصروفسات العامسة ، والنقسات الاستثمارية.

والقسم الثانى: ميزانية الأعمال ، وتتألف مــن الميزانيسات الملحقــة لليينــات العامــة ذات النشــاط

^(*) لمزید من انقصیلات : براجع : د. محمود الطنطاوی الباز ، من ۴۱ – من ۵۰ ، د. السید عید المولی، من ۱۰۲ – من ۱۲۰

الاقتصادى، على أن يشمل إنفاق كل قسم النفقات العامة الجارية والاستشارية المقررة له.

واعتبارا من ذلك العام قسمت النقات العامة على أساس قطاعى، فلك ل قطاع نققاته ، كقطاعات الزراعة والرى والكهرباء والصناعة والبنرول والإسكان والتشييد والثقافة والإعلام والأمن والدفساع والعدالة والخدمات الرئاسية والخزانة والتأمينات والإدارة المحلية، وغيرها.

ومنذ المبنة المالية ١٩٦٨ - ١٩٦٩ أعيد العمل بالنقسيم الإدارى، فقسمت الميزانية العامة المصرية وققا للتقسيم الإدارى إلى أربعة ميزانيسات هي: ميزانية الجهاز الإدارى الحكومي (ميزانية الخدمات مسابقا)، وميزانيسة الهيئات العامة ، وميزانية المؤسسات الاقتصادية ، وميزانيسة صنساديق التمويل.

ويصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ استبعدت الهيئات الاقتصاديسة من هيكل الموازنة العامة الدولة، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تشمل فقط اعتمادات الإنفاق الجارى ، والإنفاق الرأسمالي للجهاز الحكومسي وأجهزة الحكم المحلي والهيئات العامة ذات الطلبع الخدمي، أي المرافق الخدمية التي لا يكون الهدف من إدارتها تحقيق الربح. على أن تعد موازنة مستقلة لكل هيئة عامة اقتصادية.

واقتصرت العلاقة بين الموازنات المستقلة والموازنة العامة على ما تحققه الموازنات المستقلة من فائض يؤول إلى الدولة ، أو ما يسفر عن نشاطها من عجز تتحمله الخزانة العامة للدولة.

واستحدثت ميزانية ١٩٨٠/١٩٨٠ أساسا لبداية السنة المالية من أول يوليو وتتتهى في ٣٠ يونيو بدلا من الأساس السابق عليها، والذي كان يحسدد السنة المالية من أول يناير إلى ٣١ ديسمبر. كما فرقت بين الموازنة الجاريسة (التي تشتمل على الباب الأول الخاص بالمرتبات والأجسور والباب الشاني الخاص بالخدمات الحكومية) وبين الموازنة الاستثمارية. وتمت المواققة على إنشاء بنك الاستثمار القومى ، الذي يعمل على تجميع كافة وسسائل التمويسل الاستثماري حتى يمكن تفادى قصور التمويل أثناء عملية التنفيذ (١) .

^{(&#}x27;) د. عاطف منتقى ، ود. محمد أحدد الرزاز ، ص 35

وتوقع هذه التغيرات المنتالية في عرض الموازنة العامة للدولة البلدث في الخطأ عند إجراء المقارنات المالية ما لم يدرك التطور الحساصل خسلال الفترات الزمنية ، ويتوخى الحرص في متابعة البيانات الناتجة عن اختسلاف شكل الميزانية وتقسيم النفقات العامة .

تنسيم النفقات العامة في الموازنة العامة الصرية :

تفسم النفقات العامة في الموازنة العامـة للدولـة فـي مصـر إلـي الاستخدامات الجارية والاستخدامات الرأسمالية. وتبوب على النحو التالي:

أولا : الاستخدامات الجارية :

وتشمل الأبواب التالية :

الباب الأول : الأجور : ويتضمن:

١- أجور وبدلات ومزايا نقدية ٢- مزايا عينية ٣- مزايا تأمينية .

الباب الثاني: النفقات الجارية والتحويلات الجارية: ويتضمن:

 ١- المستلزمات السلعية ٢- المستلزمات الخدمية ٣- المشتريات بغرض البيع ٤- التحويلات الجارية : فوائد الدين الداخلي والخارجي ٥-تحويلات أخرى .

ثانيا :الاستخدامات الرأسمالية : ونشمل الأبواب التالية :

الباب الثالث: الاستخدامات الاستثمارية ، وتتضمن:

١ - الجهاز الإدارى على مستتى القطاعات ٢ - الإدارة المحلية
 ٣ - الهيئات الخدمية.

الباب الرابع: التحويلات الرأسمالية ، وتتضمن:

الإقراض (لبنك الاستثمار القومى، وللهينات العامـة الاقتصاديـة، ولهينات وشركات القطاع العام) ٢- سداد قروض (خارجية وداخليــة)
 الاستثمار فى (الهينات العامة الاقتصادية وهينسات وشسركات القطاع العام) ٤- تحويلات رأسمالية أخرى.

ويوجه إلى هذا التقسيم الانتقادات التالية (١):

 ١- يؤدى هذا التقسيم إلى قيد النقة العامة الواحدة أكثر من مرة، ومسن ثم تظير النقات العامة بأكثر من قيمتها بسبب الحساب المزدوج.

ويمكن أن نلمس ذلك في القيد المزدوج للنفقات الخاصة بالباب الثـــانى (النفقات الجاريــة والتحويــلات الجاريــة)، والبـاب الرابـــع (التحويــلات الرأسمالية).

وهذا القيد المزدوج يجعل مهمة الباحث صعبة في الوقوف على معرفة صافى الانفاق العام وتوزيعه على الاستخدامات المختلفة، وفي تحليل الأثـــار الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة . كما يصعب على أعضاء البرلمـــان القيام بمهمتهم الرقابية عند إجازة الميزانية العامة .

٢-يتضمن التقميم الحالى لينود الانفاق بعض المبالغ التى لا تكون فسى حقيقتها نفقة عامة ، مثل المشتريات بغسرض البيسع ، وفسائض العمليسات الجارية، وعمليات الاقراض طويل الأجل .

٣- لا يتضمن التقسيم الحالى بعض النقات الفعلية الخاصـة بالمهيئات العامة الاقتصادية وشركات القطاع إلا فيما يتعلق بنفقاتها الاسـنثمارية، مسع أنها تشكل جزءا لا يتجزأ من الميزاتية العامة للدولة.

⁽۱) د. السيد عبد المولى ، ص ۱۰۸

القسم الثانى

الضرائب

متدمة

عرفت المجتمعات الضرائب منذ القدم ، وتطورت أشكالها وأهدافها وتنظيمها الغني والقانوني مع تطور الفكر السياسي والاقتصادي . فلقد شهد التاريخ أحداثا دامية بسبب معارضة الشعوب لأنواع وحجم الضرائب التسي فرضتها الحكومات ، وتراوحت هذه المعارضة ما بيسن الاحتجاجسات والشغب، حتى قيام الثورات . إلى أن أصبحت الضريبة تتظيماً يرعساه الدستور، ويقرره نواب الشعب ، وتلتزم فيه الدولة بأحكام القانون.

وأصبحت الضرائب من أهم أدوات السياسة الماليسة للدولسة ، واسم تستغن عنها الدول على اختلاف نظمها رأسمالية أو اشسستراكية، متقدمسة أو نامية، مع تفاوت في درجات الاعتماد على الضرائب ، ومع اختلاف الأهميسة النسبية لكل نوع منها باختلاف ظروف هذه الدول.

وتعتبر الضرائب أهم الإيرادات العامة للدولة فى العصسر الحديث، بعد أن تراجعت إيرادات الدومين ، ووضعت القواعد التى تحد مسن التجاء الدولة إلى فرض الرسوم . حيث تمثل الضرائب حوالى ٩٠% من إجمسالى الإيرادات العامة فى بعض الدول . وإن كانت الدول تختلف فيما بينها حسول النسبة التى تحصلها من هذه الضرائب ، فتبلغ فى الولايات المتحدة حوالى ٢٩% من الناتج المحلى الإجمالى ، وفى كندا ٣٧% وفسى فرنسا حوالى ٢٤% وفى السويد ٥٣%.

لم تبلغ الضرائب هذه الأهمية بسبب كونها مصدراً أساسياً للإيـوادات العامة وحسب ، وإنما تلعب الضرائب دوراً هاماً في السياسة المالية للدولــة، باعتبارها أداة مهمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التى تسعى كـل دولة إليها.

الفصل الأول

ماهية الضريبه والأشخاص الخاضعون لها

المبحث الأول ماهية الضربية

الضريبة فريضة مالية تتميز عن غير هـــا مــن الفرائــض الماليــة الأخرى، لتحقق أغراضها المختلفة ، وفق القواعد الأساسية التي تحكمها.

وتتقاول فيما يلى تعريف الضريبة ،وأساس فرضـــها، وأغراضــها، وقراعدها الأساسية ، في المطالب الأربعة التالية:

تعريف الضربية

تعرف الضربية بأنها: اقتطاع جبرى تقوم به الدولة أو إحدى هيئاتسها العامة من الأفراد بصفة نهائية ، ووفقاً للقواعد المقسورة قانونساً، لمواجهسة الأعباء العامة (أ).

ومن هذا التعريف ، نتبين العناصر الأساسية للضريبة ، وهي :

۱-أنها مبلغ مالى: الضريبة هى اقتطاع جزء من أمسوال الأفسراد وثرواتهم لصالح الدولة . ويمكن أن يأخذ هذا الاقتطساع الشكل النقسدى أو العينى، ولكن السمة الغالبة فى العصر الحديث هسو أن تفسرض الضريبة وتحصل على أساس نقدى ، فهى تتحدد بميلغ من النقود ، ويدفعها الممسول في صورة نقية ، مسايرة للطابع النقدى الذى تتسم بسه معظه المعساملات

^{(&#}x27;) قرب هذا التعريف : د. السيد عبد المولى ، ص ٣٤٥

الحديثة، لأنه أكثر عدالة ومراعاة للجانب الإنساني للممول ، وأكثر ملاءمــــة للخزانة العامة للدولة.

وقد عرفت المجتمعات القديمة الضرائب العينية ، إما بسالزام القدرت بأن يؤدى بعض الأعمال إلى الحكومة مجاناً ، أو أن يدفع الضريبة في شكل محصولات زراعية أو مواشى ، على ما في المخرة مسن امتهان لكرامسة الإنسان ، وفي دفع الضريبة عيناً من ظلم على الممولين لذ يجب على كل منهم أن يودى نفس النسبة من ناتج أرضه أو من ثروته الحيوانيسة ، بغسض النظر عن التكاليف التي يتكيدها كل منهم ، والتي تختلف من فرد إلى أخسر. فضلاً عما يترتب على تحصيل الضريبة عيناً من تحمسل الخزائسة العامسة لأعباء إدارية ومالية لتخزين مواد الضريبة العينيسة ورعايتها وبيعها أو توريعها، بخلاف الضريبة النقدية التي يسهل تحديدها على أساس عادل،

ولم يتبق من الضرائب العينية في العصر الحديست مسوى صور محدودة قصد منها التيسير على الممولين ، حيث يتاح للممول الاختيار بين دفع أنواع معينة من الضرائب، وخاصة ضريبة التركات - إما نقداً أو عيناً (أ).

و لا تعد الخدمات التي يقدمها الأفراد إلى الدولة جبراً ضريبة، حتى ولو سميت ضريبة مجازاً ، كالخدمة العسكرية الإجبارية التي تسمى أحياناً بضريبة الدم ، ولا تعد ضريبة كذلك مصادرة الدولة لأموال الأفراد أو تأميمها أو نزع ملكية العقارات في الأحوال التي يتقرر للدولة الحق في ذلك(ا).

٢-أنها تدفع جبراً : ايس الشخص الماستزم بالضريبة أن يرفض أدائها أو يتأخر عن ذلك ، إذ تعطى التشريعات الحديثة لكافة الدواسة سسلطة إجبار الملتزمين بدفعها، ولو باستخدام وسائل جزائية كالحجز على أموالسهم،

^{(&#}x27;) كانت المادة ٤٠ من قانون الضريهة على التركات ورسم الأيلولة رقسم ١٤٢ لســنة ١٩٤٤ الملفى تجيز سداد رسم الأيلولة من الأوراق المائية التي بالتركة .

^{(&}lt;sup>۱</sup>) د. زكى عبد المتمال ، أصول علم العالية العامة والتشريع العالى العصرى ، مطبعة فقح الله الياس نورى ، القاهرة ، 141عي<u>ب</u> ص 1۸0

أو توقيع العقوبات البننية عليهم (الحبس أو السجن) أو منعهم من السخر (')،

لأنه طالما كان فرض الضريبة منقاً مع أحكام القانون السذى أقسره نسواب
الشعب في البرلمان ، وجب على الجميع الالترام بأحكامه ، دون التذرع بأية
أسباب للتهرب من آداء الضريبة . وسواء كان الفرد من الرافضين للقسانون
أو من المويدين له ، أو كان من المنتفعين بالضريبة أو غير المنتفعين بها.

وليس في هذا الإجبار منافاة للفكر الديموقراطي السدى يحسترم رأي. المعارضة، لأن هذا الرأى قد تم التعبير عنه أثناء مناقشة القسسانون ، وبعسد إقراره من الأغلبية وجب على المعارضة أن نتزل عن رأى الأغلبيسة كمسا تفضى بذلك المبادىء الديموقراطية.

كما أن مصلحة الدولة تبرر أن تكون الضريبة إجبارية ، ولا تكسون الختيارية الجبارية ، ولا تكسون الختيارية للفرد إن شاء دفعها ، وإن لم يشأ لم يدفعسها ، لأن هسذا الاختيسار يجعل الإيرادات العامة عرضة للزيادة والنقصان على هوى الأفسراد ، مصايض بصد بمصلحة المجتمع في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق العام، والتي يجسب أن تكون معلومة بدقة ، ويمكن تحصيلها بسهولة ، مما يقتضسسى أن تكسون الضريبة جبرية.

ويتفاوت عنصر الإجبار من ضريبة لأخرى ([†])، فسالضرائب التسى
ترتبط بنصرف إنسانى ، يمكن أن تدع الفرد مجال الاختيار لدفعسها ، بسأن
يقوم بالتصرف المسبب لفرض الضريبة فيدفعها ، أو يمنتع عن القبام بسهذا
التصرف فلا يدفع الضريبة ، ومن أمثلتها الضريبة على استهلاك المسلجاير
والخمور ، إذ يمكن للفرد أن يختار عدم دفع الضريبة عندمسا يتوقف عن
التدخين أو شرب الغمر ، أما الضرائب التي تفرض على وجود الفرد ذاتسه
فينعدم مجال الاختيار فيها ، وتكون الضريبة لجبارية بحتة ، ومسن أمثلتها
الضريبة على الرؤوس (الفردة) التي تدفع على كل فرد بغض النظار عن

⁽⁾ ومن هذه الناحية نظر البحض إلى الضريبة على أنها اختيارية ، حين بقبل الممول على دلمها طواعية ، دون أن يجبر على ادائها بمكم قضائى أو كمقاب على التهرب منها .أنظر . pozue and Sgontz : op. cit. p. 193

⁽أ) د. رياض عبد الطبط الشيخ ، ص ١٠

"-أنها تدفع بصفة نهانية: فالفرد يدفع الضريبة إلى الدولـة دون أن يكون له الحق في استردادها، حتى ولو ثبت أنه لم ينتفع من الخدمات التـــى تمولها الدولة من هذه الضريبة ، أو لو أعسر أو أقلس بعد ذلك . إذ تختلـف الضريبة عن القرض الذي يقرضه الشخص للحكومة ، لأن القــرض يلـرض الدولة برده في نهاية المدة مع الفوائد المقررة ، أما الضريبة فلا تلزم الدولــة بردها، وليس للشخص أن يستردها في أي وقت طالمـا دفعـت متققة مــع بردها،

٤- أنها تدفع بغير مقابل خاص: لا يوجد تلازم بين الضريبة التسى يدفعها الشخص ، والخدمات التي تمول نقاتها هذه الضريبة ، 'ذ يمكن أن يدفع الشخص الضريبة و لا يحصل على نفع مباشر من الدولة ، كأن يكرون هذا الشخص خارج البلاد ، أو أن يحصل على الخدمات التي تقدمها الدولسة من القطاع الخاص ، بأن يلتحق هو أو أو لاده بالمدارس الخاصة أو الأجنبية، أو يعالج في المستشفيات غير الحكومية.

وفى نفس الوقت يمكن أن يحصل الشخص على المنافع التي تمولها الضريبة، ولو لم يكن دافعاً لها إما لأنه غير خاضع للضريبة، أو معفى منها وقلًا للقانون.

ومن ثم فليس هناك ارتباط بين الضربية والمنفسة الحبائسرة التسى
يتوقع أن يحصل عليها الشخص من دفع الضربية ، ولكن ذلك لا يعنى عسم
وجود أى منفعة تعود على الشخص بدفع الضربية ، إذ تسستخدم الإسرادات
الضربية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولسة ، وصن هذه
الأهداف حماية الأمن والاستقرار الداخلي ، وتوفير البنية اللازمسة للنشاط
الاقتصادي والاجتماعي، التي يستغيد منها جميع المواطنين والمقيمين، ولسو
بصورة غير مباشرة ، حيث يوفر إشاعة الأمن والعدل في المجتمع مناخا
ملاتماً لأن يزاول الفرد نشاطه ، كما أن قوة الدولة تغيد مواطنيها ولو كاقوا

٥-الضريبة تجبى وفقاً لقواعد مقررة: تقرر الدساتير الحديث، أن
 حق الدولة في إنشاء الضرائب العامة أو تعديل إلى الفاءها لا يكون إلا
 بقانون، وعلى ذلك فإن الضريبة تفرض وتقدر وتحصل بموجب القانون،

وفى الحدود المقررة قانوناً ، ولا يجوز للدولة أن تتجاوز القانون فى فـــــرض الضرائب أو تحصيلها بحجة أن لها السلطة والسيادة فى فرض الضرائب.

٣- تهذف الضريبة لمواجهسة الأعباء العامسة الدولسة : كان التقليديون ينظرون للضريبة على انها مورد مالى لتمكين الدولة من الإنفساق المام، فالضريبة عندهم ليس لها سوى غرض مسالى ، ويجسب أن تكون الضريبة محايدة ، بمعنسى أن لا تقرض بغرض التنخل فى النشاط الاقتصادى.

وقد تغيرت هذه النظرة مع تطهور الفكر المسالى ، حيث يسرى الممامرون أن الضريبة لها ، بجانب الغرض المالى أغراض أخرى يمكن لن تحققها وفقاً السياسة العامة للدولة ، فهى بجانب أنها مورد مسالى لتغنيسة الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة للإنفاق العام ، يمكن استخدامها لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية : إذ تستختم الضريبة لتشجيع نشاط اقتصادى معين أو لمحاربة أنشطة اقتصادية غير مرغوب فيها ، أو لحماية الصناعسة الوطنية، وتشجيع التصدير، وغير نلك من الأغراض الاقتصادية.

كما تستخدم الضريبة للحد من الثقاوت بين الطبقات ، والعمل علسى إعادة توزيع الدخول ، أو لمحاربة العادات الصحيسة والاجتماعيسة السيئة، كالتدخين وشرب الخمر، أو الحد من التلوث (١)، وغير ذلك من الأغسراض الاجتماعية.

التمييز بين الضرائب والفرائض المالية الأخري

يمكن التمييز بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية الأخرى على النحو التالي:

⁽أ) يعتبر الحد من المتلوث من أحدث الأعراض التي نارض الضريبة انتقيقيها : فقد أهدت بعض الدول الأوربية منذ الربع الأعير من الترن الماضي بغرض ضريبة خاصة للحد مسمن التلوث البيئي ، تعرف بضريبة المثلوث Polhtion tax ، نارض على الشركات التي شراول أشعاة ناوث اليواء أو الماء أو التربية بمحدلات نقدرها المكرمة ، وتستخدم هذه الضريبة في كل من الولايات المتحدة وفرنسا وألمانيا وهولندا - على سبيل المثال - كمافز الشركات على أن نسمى انقليل اليماث الثلوث الفاتج عن نشاطها .

1-الضريبة والإتاوة: تثبه الضريبة الإتاوة في أن كلاً منهما مبلسغ مالى تفرضه السلطة العامة جبراً على الأفراد لتنطية النققات العامة، ولكنهما يختلفان في أن الضريبة تفرض على الأفراد دون أن يكون لها مقابل خاص يحصل عليه دافع الضريبة ، كما أن الضريبة ، تتحدد على أساس المقدرة التكليفية للأفراد ، بينما تفرض الإتاوة مقابل نفع خاص عاد على مالك العقارات من الإعمال العامة التي قامت بها الدولة ، وهي تتحدد على أساس ما يعود على ملكية الفرد من منافع نتيجة الأعمال العامة.

٧-الضريبة والقرض الإجبارى: تشبه الضريبة القرض الإجبارى في أن كلاً منهما يفرض جبراً ، لتمويسل النقتات العامة للدولة ، ودون حصول الفرد على نفع خاص مقابلاً له . ولكنهما يختلفان في أن الضريبسة تفرض بصفة دائمة ، ولا يتصور رد ها إلى الممول ، بينما تتقرر القروض الاجبارية بصفة مؤقتة ، ويتصور رد أصل القرض وفوائده إلى المقترض ولو بعد فترة من الزمن.

٣-الضربية والرسم: تشبه الضربية الرسم في أن كلاهما مبلغ مالى تقتطعه الدولة جبرا من الأفراد ، ولكنهما يختلفان في أن الرسم يكون مقابل نفع خاص يحصل عليه دافع الرسم، بينما لا يحصل الممول دافع الضربيسة على نفع خاص أو مباشر نتيجة دفعها.

4-الضريبة وأشباه الضرانب بيصد بأشباه الضرائب -quasi -tax : القرائض المالية التى تحصلها بعض الأشخاص العامة لتمويل خدمات عامة محددة ، أو لدعم جهات معينة ، ولا تقتطع من جميع الأفسراد، وإنما يلتزم بها المنتفعون بخدمات الجهات المستفيدة من هذه القرائض.

ومن أمثلتها أقساط التأمينات الاجتماعية التي تمول خدمـــة الصمـــان الاجتماعي، والعبالغ المقتطعة لدعم بعض النقابات الاجتماعيـــة والمهنيـــة أو الغرف التجارية والصناعية والمهنية.

وتشبه هذه العبالغ الضريبة في أنها تفرض جبراً على الأفراد لتعويل خدمات عامة ، ولكنهما يختلفان في أن الضريبة تفرض على جميع الممولين سواء من انتفع منبم بخدعة جهة معينة أو لم ينتفع ، وهذه الضرائب تسستخدم لتمويل النقات العامة دون تخصيص إيراد منها لخدمة أو جماعة بذاتها. بينما تفرض أشباه الضرائب على طائفة من أفراد المجتمع، وتخصص في تمويل خدمة معينة ، أو جماعة بذاتها . لذلك تسمى أحيانا بالضرائب الخاصة (أ)، ومن أمثلتها في مصر ضريبة الخفر الملغاة ، وفسى بريطانيا الضرائب المحلية التى تخصص التحسين حالة الطرق ، وضريبة الميارات في فرنسا التي يخصص إيراداها لمساعدة المسنين (أ).

ويرى آخرون(^۱) أن أشباه الضرائب تقع فى مركبز الوسط بين الضريبة والرسم فهى تقترب من الضريبة فى صبغتها الإجباريسة ، ومن الرسم فى ارتباط دفعها بالنفع الخاص.

المبحث الثانى

الأشخاص الخاضعون للضريبه

الأشخاص الخاضعون للضريبة :

تفرض الضريبة على الدخل الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون، وتسمى الضريبة على دخل الأفراد Individual Income Tax أو الضريبة على الدخل الشخصى Personal Income Tax ، كما تفرض علسى الدخل الشخصى المعنويسون ، وتعسمى الضريبة على الشركات Corporate Tax .

الضريبة على الأشخاص الطبيعيين :

تفرض الضريبة على الشخص الطبيعى ، سواء كان يحصل علمى الدخل نتيجة مزاولة نشاطه بمفرده ، أو بوصفه شريكاً فى إحسدى شركات الأشخاص (شركات التضامن أو التوصية البسيطة أو شركة الواقع).

وتختلف التشريعات الضريبية في تحديد المعاملة الضريبية لشركة الأشخاص، فتعامل في بعض التشريعات على أنها ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها ، وصسن شم تخضع شركة التضامن كوحدة ضريبية ، وتحميب أرباحها الصافية ، وتخضصع للضريبية بغض النظر عما يحصل عليه كل عضو من أعضاتها من دخول أخرى مسن مصادر مختلفة . وياخذ التشريع الكويتي بهذا الاتجام().

بينما لا تعترف بعسض التشريعات الأخسرى لشركة التضامن بالشخصية الاعتبارية من الناحية الضربيية ، ومن ثم تعتبر كل عضو فيسها معولاً مستقلاً ، وتضاف حصته من شركة التضامن إلى باقى دخولسه التسى يحصل عليها من المصادر المختلفة لتحسب الضريبة على مجسوع صسافى

⁽أ) المرسوم رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ بشأن ضربية النفل الكويتية .

دخله من كل المصادر . ويأخذ المشرع المصرى ، والمشرع الأمريكي بهذا الاتحاه.

وتعتبر بعض التشريعات الأجنبية الأسرة وحدة ضريبية المستدد سن التشريعات الأجنبية الأسرة الأب لاف القصد بالأسرة الأب والأولاد القصر.

ويستند أنصار اعتبار الأسرة وحدة ضريبية إلى ما يلى(١):

١ - يمكن أن تحقق الأسرة دخو لا مختلفة ، ولكنها تنفق ها كوحدة واحدة، ومن ثم وجب اعتبار هذه الدخول المختلفة التي حققتها الأسرة وحدة واحدة أيضاً ، دون تمييز بين أعضائها، خاصة وأن الأب في معظم الأسسر هو الذي يحقق معظم الدخل إن لم يكن أغلبه ، وليس للأطفال التصر مصادر مسئلة للدخل.

٢ - أن معاملة كل عضو من أعضاء الأسرة على أنه ممول مستقل، ويخضع للضريبة على أساس ما يحصل عليه من دخل دون اعتبار للدخــول التي يحتقها باقى أعضاء الأسرة، قد يؤدى إلى حرمان العضـــو الأساســى الذي يحصل على الدخل الأكبر من العزايا الضريبية التي يكون مــن حقــه التمتم بها لو أضيفت الدخول الأخرى إليه.

٣ - أن في اعتبار الأسرة وحدة واحدة منع للتهرب الضريبي السذى يمكن أن يلجأ إليه رب الأسرة من خلال تكوين شركات صورية، تتكون منه ومن زوجته وأو لاده القصر ، بهدف تفتيت الأرباح، وتقليل وعاء الضريبه الذي يخضع له كل عضو مستقل منهم.

ويثير تطبيق هذا النظام بعض الصعوبات التسبى تتعلىق بضرورة التمييز بين الدخل الذي تحصل عليه الزوجة ودخل السزوج ، وخاصسة إذا كان لها مصدر دخل معلوم قد يفوق دخل السزوج ، لسذا يعسامل التشريع الأمريكي الزوجين كشركاء في تحقيق الدخل ، ويعتبر كل منهم قد حقق قدراً متناوياً من الدخل لما حققه الأخر ، بينما يلزم التشريع البريطاني كسل مسن الزوج والزوجة بأن يقدم إقراراً منفرداً بيين نجه دخله ، ثم يُضم الدخلان معاً

كما يثير تطبيق هذا النظام صعوبة تحديد المعاملة الضريبية للإخسوة والأخوات الذين يكتسبون دخلاً واحداً ، مما يجعل بعض التشريعات تقسم هذا الدخل إلى قسمين ، القسم الأول يعفى من الضريبة وهو ما يمثل الحد الأدنسى اللازم لمعيشة هؤلاء الأخوة والأخوات ، والقسم الثانى يخضع للضريبة كسل بمقدار ما يحققه القرد الواحد من هذا الدخل . وتقرر فرنسا اعتبار الأخسوة وحدة واحدة ، ثم تعيد توزيع الدخل على كل منهم بالتساوى لأغراض حسلب الضريبة.

ونظراً لما يكتف هذا النظام من تعقيدات، ولمخالفته أحكام الشريعة الإسلامية فإن معظم الدول العربية والإسلامية لا تعتبر الأسرة وحدة واحدة لأغراض الضريبة، وإنما تعامل كل فرد على أنه ممول في حدود ما يحققم من دخل خاص به.

ولمنع التهرب من الضريبة فإن المشرع المصدرى اعتسبر تكويسن شركة من الزوج والزوجة والأولاد القصر قرينسة على أن هده الشركة صورية(')، ولكنها قرينة بسيطة تقبل إثبات العكس.

الضريبة على الأشخاص الاعتبارية

تفرض الضريبة على الدخل الذي تحققه الأنسخاص الاعتبارية باعتبارها ذات شخصية معنوية مستقلة عن الأفراد المكونين لها ، وتسمى الضريبة بالضريبة على الشركات Corporation Tax ، والتي خالباً ما تكون شركات أموال (مماهمة أو توصية بالأسهم ، أو ذات المسئولية المحدودة).

^{(&#}x27;) ذهب المشرع السوداني إلى أبعد من ذلك قليلا ، حين قرر بقانون ضريبة النخل رقسم ٦٥ لسنة ١٩٧١ أن تقرض الضربية على جملة نخل الفرد ، بما في ذلك ابنائه القصر ، عمن أى تشاط يكون دخله خاضما للضربية ، ويمتبر نخل أولئك الأبناء جزءا من دخل ذلك الفرد عدا المعاش والإرث . وبذلك يكون المشرع السوداني قد اعترف بانقصال النمة المالية بين الزوج والزوجة ، ولكنه اعتبر الزوج وأولاده القصر يكونون نمة مالية واحدة لمنم التسهرب مسن الضربية . راجع : د. زكريا بيومي : ضربية الدخل في التشريع السموداني ، ص ٢٦٥ ، مثبت في مرجمه سابق الإشارة إليه ، ص ٣٢٧

ويتوسع أحياناً المشرع الضريبى فيفرض هذه الضريبة على السهيئات العامة، والجمعيات أوالجماعات التي يمنحها القسانون الشسخصية الممستقلة، ويعتبرها القانون الضريبي في حكم الشركات.

الفصل الثانى الربطالفريبي

المبحث الأول ماهية الربط الضريبى وإجراءاته

أولاً : ماهية الربط Assessment :

لم يحدد المشرع الضريبى في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعريف الربط الضريبى Tax Assessment ولكن المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون أوضحت المقصود بربط الضريبة في تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون إذ قصدت بذلك: تحديد دين الضريبة المستحقة من واقسم الإقسرار الضريبي للممول، والمادة (٨٩) من القانون في فقرتها الأولى نقرر أن تُربط الضريبة على الأرباح الثابئة من واقع الإقرار المقدم من الممول، وفي فقرتها الثانية توضح تحديداً بأن يُعتبر الإقرار ربطاً للضريبة

وقد بين الفقه المقصود بالربط الضريبي إذ يرى البعض أنه تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه، أي تحديد دين الضريبة ولكي يتم تحديد ذلك يجب أن يتم التأكد من أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت شم يستم حصر المادة الخاضعة للضريبة، بعدها تتحدد قيمتها مع حذف ما يقضى بسه المشرع من إعفاءات أو خصومات، ثم يطبق المعر على المتبقى، وينتهسى المطاف بصدور قرار الإدارة الضريبية لربط الضريبة (١).

ويرى البعض الآخر أن المقصود هو تحديد المبلغ الذى يجب علمى الممول دفعه ويكون دائجاً بنطبيق سعر المضريبة علمى السريح الخاضم

⁽¹⁾ د. رابح رتيب بسطا: المبادئ الأساسية في علم المالية السلمة، مرجع سابق٥، ص ٢٧٣.

۱۲ د. جلال اشافی: الوسوعة الضويبية، مرجع سابق، ص ۱۳۵۳ د. أحصد بسديع بلسيح: التشريع الضريبى والضريبة على الدخل، مرجع مسابق، من ۱۹۹ د. يحيسى هسمين عبيسد و آخرون، مرجع سابق، ص ۲۰۰.

وقد اختلفت الأراء في تحديد المسئول عن تحديد ربط الضريبة هـل الممول أم الإدارة الضريبية؟ فمن النصوص السابقة يظهر أن اللائحــة قــد ذكرت أن الربط هو تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول أي أن الممول هو الذي يحدد الدين الضريبي بنفسه، حيث إن إقراره أسبق على ربط الضريبة.

وقد أقر القانون للممول بأحقيته في ربط الضريبة على نفسه من واقع القراره. بينما يميل البعض إلى أن مبلغ الضرائب المحسوبة تفصيلا^(١) يقدر بمعرفة الإدارة الضريبية^(١) أو بمعنى آخر حساب الضريبة من خلال تطبيق النسب المقررة التي تطبقها الإدارة المضريبية على الإيسراد الخاضع للضريبة^(١).

ويمكن تحديد ربط الضربية على أنه قيمة الضرائب المستحقة عن سنة ضربيبة وقد تحسب من قبل الممول أو المحاسب عن الممول وتخضع للفحص من قبل الإدارة الضربيبة. وأن هذه القيمة ناتجة عن حساب السنخل الكلى وحساب الدخل المعفى من الضربية الكلية، وحساب الإيراد الخاضسع للضربية الكلية، وبالتالى حساب قيمة الضربية الصحيحة. على أن يستشرك المحاسب في تحديد الدين الضربيي.

الشفص الذي تربط باسمه الضريبة :

يندرج تحت مسمى الشخص الذى تربط باسمه الضريبة عدة أشخاص كما يلى:

⁽¹⁾ Simon Jimes & Chris to pherrobs, Op. Cit., P. 300.

David N. Hyman, public finance, 6 ed, the Dryden press, 1999, P. 663.

Patric L. Kelly & Obiver oldman, Op. Cit., P. 194.

⁽³⁾ Patrick L. Kelly & Oliver Oldman, Op. Cit., P. 194.

١ -- الشخص الطبيعى :

تربط الضريبة باسمه شخصياً سواء أكان مكتمل الأهلية أو قاصراً أو عديم الأهلية، وفي حالة وفاة الممول تربط الضريبة باسمه ثم يطالسب بها الورثة(١) باعتبارهم خلفاً له.

٢ -- الشخص الاعتباري(٢):

ويتمثل في (٢): (١) شركات الأموال وتشمل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، وشركات المساولية المحدودة. (٢) شركات الأشخاص وتشمل شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة. (٣) شركات الأواقع وهي الشركات التي نقوم بين أشخاص طبيعين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منسشأة فردية (٤) الجمعيات النعاونية واتحاداتها. (٥) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما نزاوليه من نسشاط خاصع للضريبة. (٦) البنوك، والشركات، والمنشأت الأجنبية. (٧) الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما نزاوله من نشاط خاصم للضريبة.

٣ - المتنازل والمتنازل إليه :

يصبح كلاً من المنتازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عمًا يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المنتازل عنها حتى تاريخ النتازل، وكذلك

⁽۱) مادة (٤/٨٣) من القانون رقم ٩١ أسنة ٢٠٠٥.

⁽۱) للمزيد عن هذه الشركات انظر: د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي وفقا للقانون ۱° السنة ۲۰۰۵، مرجم سابق، ص ۶۳ وما بعدها.

⁽۲) مادة (٤٨) من القانون ٩١ اسنة ٢٠٠٥.

⁽¹⁾ مادة (١) من القانون ٩١ أسنة ٢٠٠٥.

عمًا يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجـــة لهـــذا التنازل، وذلك استتاداً لنص المادة (٨٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

فعلى الرغم من أن المتنازل إليه لديه طريق محدد لتجنب المسئولية فله أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عين البيضرائب المستحقة لها عن المنشأة المنتازل عنها وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك خلال (٩٠) بومساً من ناريخ الطلب و إلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة وتكون مصنوليته محدودة بمقدار الميالغ الواردة في ذلك البيان ولا يكون للتنازل حجية فيمسا يتعلق بتحصيل الضر الب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها(١) إلا أن الباحث برى أنه ليس من العدالــة أن يسأل المنتازل إليه عن ضرائب خاصة بالمنشأة المنتازل عنها في فتسرة عدم حيازته لهذه المنشأة عن تلك المدة فهذا يعتبر قبصور من الإدارة الضريبية مع عدم المتابعة ابتداء وكان الأقضل أن يسأل المتنازل وحده عن قيمة الضريبة حتى تاريخ النتازل لأنه على علم بالنضر انب المستحقة و لا يمكن استخدام التتازل كوسيلة للتهرب من الضريبة لأنه يقدم إقرار مستقل حتى تاريخ التنازل طبقاً لنص القانون. وفي هذه الحالة - بحسمول واقعسة النتازل - يُكتفى بتقديم الإقرار المستقل من المنتازل دون إلزامه بعبء تقديم الإقرار السنوى، وخاصة بعد انتهاء نشاطه عن المنشأة وإن لم يكن بمارس نشاطاً آخر .

⁽۱) المادة (۸۰) من القانون رقم ۹۱ اسنة ۲۰۰۰؛ مصلحة الضرائب المصرية، رسسالة إلى مزاولى المهن الحرة وغير التحارية، بناير ۲۰۰۷، ص ۳۸.

٤ - المول الظاهر:

ينص المادة (٩٢) من القانون رقم ٩١ لسمنة ٢٠٠٥ تقسرر أنسه إذا رُبطت الضريبة على شخص، وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامسات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

ثانياً : إجراءات ربط الضريبة :

أ - فحص الإقرار الضريبي Investigation of tax decleration أ

تقوم الإدارة الضريبية بفحص الإهرارات المقدمة من الممولين مسنويا خلال عينة يُصدر بقواعد ومعايير يحددها قرار من وزير المالية بناءاً على عرض رئيس المصلحة (1)، وذلك بعد انتهاء المدة المحددة لتقسيم الإهسرار. ويقصد بالفحص: هو تقصى الحقائق عن طريق البحث، والتتقيب، وتحليل ودراسة المعلومات التي تحتويها السجلات، والدفاتر، والمستندات، والقوائم المرتبطة بفترة زمنية معينة، وبهدف تحقيق هدف معين من الفحص. وقسد يشار إليه باصطلاح التفتيش Inspection أو examination.

وينقسم الفحص في هذه الصورة إلى قسمين الأول: فحص الحسمابات والثاني فحص الحالة الضريبية الشخصية. فالأول: يتعلق بفحص الحسمابات التى لدى الممول ومطابقتها بعرض فحص ورقابة الإقرارات المقدمسة فسى وعاء الضرائب المختلفة الواجبة بمقتضى ممارسة النشاط المهنى الحر أو المستقل. أما الثاني: يهدف إلى فحص العمليات التى بموجبها يجب التطابق

⁽١) مادة (٩٤) من القانون رقم ٩١ لسفة ٢٠٠٥ وسوف نشرح ذلك تفصيلا تباعاً.

والتوافق بين دخول الممول المبينة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل، وبين حالته المالية وعناصر معيشته وبمعنسى البحث الخسارجي العميسق للعناصر الخارجية للممول^(۱).

ويتم إجراء فحص الإقرار الضريبي المقدم من الممول من خلال عدة إجراءات وهي:-

١ – الاطلاع على ملف المول :

أعطى القائون لموظفى الإدارة الضريبية ممن لهم صدفة الد ضبطية القضائية الاطلاع على ملف الممول لاتمام الفحص. ويهدف الاطلاع على ملف الممول التأكد من الشكل القانوني المنشأة ورقم وقيمة رأس المسال والتحقق من الإقرارات المقدمة من الممول واستيفائها مسن ناحيسة المشكل والمضمون وكذلك الأوراق المرفقة في ملف الممول ومنها مذكرة تحديد بدء النشاط، وعقود الإيجار، والإخطار ببدء النشاط، والتعرف على اسم المستغل السابق للمنشأة وكذلك محاضر المناقشة والمعاينة.

٢ -- طلب بيانات أو إيضاهات :

بعد الاطلاع بمعرفة موظفى الإدارة الضريبية على ملف الممول قـد يستلزم الأمر طلب بيانات أو ايضاحات بخصوص الأوراق التي بيد مــأمور الضرائب، وتختلف هذه البياتات أو الإيضاحات حسب مصدرها. وذلك فــى حالتين:

الحالة الأولى : بيانات أو إيضاحات من المول :

يلنزم الممول بتوفير البيانات، وصور الدفائر، والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء، والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك

⁽١) د. رابح رتيب بسطا: المعول والإدارة الضربية، مرجع سابق، ص ١٣٠.

خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما الم يقدم داليلا كافيا على الصعوبات التي واجهته في إعداد وتقديم البيانات المطلوبية خلال الفترة المحددة على أن تكون هذه البيانات كاملة (أ).

وكذلك في حالة ما إذا رغب الممول في اتمام معاملات لها أثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية ببيان موقفها(١).

وينطبق ذلك على المنتازل إليه إذ الزمه القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥ في خلال مدة (٦٠) يوماً من تاريخ التنازل أن يرفق بالإقرار المستقل البيانات الملازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل (٢). ويعتبر الممول غير أمين ومتهرباً من أداء الضريبة في حالة تقديم الإقرار الضريبي بناءاً على بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفائر أو السجلات أو المستندات التي أخفاها، وكذلك حالة تقديم إقرار مستند إلى مستندات مصطنعة مما يسمئلزم توقيسع العقوبة المنصوص عليها في المادة (١٣٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي الحيس أو الغرامة أو الاثنين معاً.

وإخفاء البيانات عن الإدارة الضريبية يجعلها نقوم بالربط التقديرى على الممول، وفي نفس الوقت يقرر القانون تنزيل ما دفعه الممول تحت حساب الضريبة نتيجة البيانات، والمعلومات التي يقدمها الممول إلى الإدارة الضريبية مثل إخطارها بالمبالغ التي تم خصمها من المنبع أو المبالغ التي نم خصمها من المنبع أو المبالغ التي دفعت تحت حساب الضريبة الدى أشخاص معينة، ففي هذه الحالة يتم خصم ما دفعه من حساب الضريبة المستحقة عليه. ويرى الباحث وجوب وجود حافز للممول من الإدارة الضريبية عن البيانات التي يقدمها طوعاً وذلك

⁽١) مادة (٩٦) من القانون ٩١ اسنة ٢٠٠٥.

⁽٦) المادة (١٢٧) من القانون رقم ٩١ أسفة ١٠٠٠.

⁽٢) المادة (٢/٨٠) من القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥.

بخصم منه مثلا (٣٪) من الضربية المستحقة عليه عن البيانات التي يقدمها خنات فترة تقديم الإقرار وقبل تقديمه في حالات الإبلاغ مثلا وذلك لدراسسة سلوك الممول(١).

وقد يصعب على المعول في حالات معينة الوفاء بالنزامه نحو إخطار الدارة الضريبية بالبيانات الضريبية اللازمة لربط الضريبية دون معاونة منها وبجب أن تساعده في الحصول على هذه البيانات، أو تتكفل في الحصول على هذه البيانات الضريبية لما لها من سلطات الإلزام.

الحالة الثانية : بيانات وإيضاحات عن المول :

قد يحتاج الأمر إلى بعض الإيضاحات والبيانات عن الممول وفى هذه الحالة قد يتضح بأن الممول لا يد له فى موافاة الإدارة الضريبية بها وهذه البيانات الخاصة بالممول تتقسم إلى شقين: كالآتى:

الشق الأول : بيانات وإيضاحات عن المول من داخل المأمورية :-

وهذه البيانات تطلب من جميع الأقسام داخل المأمورية ومن ملف الممول كما سبق ايضاحه، وتتمثل في البيانات المتاحة في ملف الممول وفي اقراره وفي محاضر المناقشات والمعاينات وصور النماذج المرسلة إلى الممول.

الشق الثانى : بيانات وإيضاحات عن المول من خارج المأمورية :

و هذه البيانات يتطلب الحصول عليها من جهات خسارج المأموريسة ونتمثل هذه الجهات في:-

⁽¹⁾ IRS, Publication No. 556, Op. Cit., P. 2.

١ - جهات التعاقد :

عن طريق الجهات التي يتعاقد معها الممول في كافة الأنشطة (مدادة ٧٧) مثل جهات القطاع العام، والخاص، والحكومي، بما في ذلك النيابة العامة إلا أن في هذا الخصوص - بالنسبة للنيابة العامة - يترك الأمر لتقدير أعضاء النيابة العامة بهدف المحافظة على حسن سير الدعوى (مادة ٩٧ من القانون)(١) باستبثاء هيئة التعداد والإحصاء(٢).

٢ - إدارة مكافعة التهرب الضريبي :

حيث تختص في مكافحة التهرب المضريبي عن طريق البحث والتتقيب، عن كل ممول يمارس نشاطاً ويتهرب من دفع الضرائب المستحقة عله.

٣ – بلاغات ضد المول :

قد ترد للإدارة الضريبية بلاغات عن نشاط الممول المخفى عنها، وبالتالى فعند التحقق منها يحق للإدارة الضريبية ربط الضريبة بناءاً على هذه البلاغات، وقد تقرر بعض التشريعات حوافز ضربية تقدر بنسبة (٥٪) من الضريبة المستحقة في حالة ثبوت صحة البلاغ المقدم ضد الممول تعطى للشاكى مثاما يحدث في التشريع الضريبي الليبي (٢).

^[1] د. مصطفی رشدی شیحه و آخرون، مرجع سایق، ص ۲۲۰.

⁽١) د. رمضان صديق: قاتون الضربية على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٢٧.

٣ د. مختار على أبو زريده، المحاسبة الضريبية وفقا التشريع الليبي، الجنوب النشر، قبرص، ١٩٩١، ص. ١٩٩٨.

£ -- تحريات المأمور الضريبى :

ونتمثل فى المناقشة التى يجريها المأمور الضريبى مع الممول، وكذلك المعلومات التى يحصل عليها من إجراء عمليات المعاينة، وتحرياته الخاصة، والإعلانات فى الصحف، والمجلات، والملصقات، أو عبر شاشات العسرض أو وسائل الإذاعة وأهمها ما يحصل عليها أثناء فحص ملفات ممولين آخرين بنفس المأمورية ومع مراعاة مر المهنة أثناء القيام بهذه التحريات.

ه -- البيانات من البنوك :

قرر القانون الضربيي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص مادته (٩٩) على أن لوزير المالية لغرض تتغيذ القانون الضريبي أن يطلب من رئيس محكمية استئناف القاهرة الأمر باطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء، وودائعهم، وخز ائنهم. ولم يحدد القانون توضيح اسم "البنوك" صراحة في صدد هذه المادة واكن بستفاد مين ذليك ضيمناً سأن حسابات العملاء والودائم والخزائن المكان الأساسي للتعامل والحفظ لها هو البنوك بل امند أثر ذلك إلى الحسابات والودائع الموجودة بهيئة البريد وإن كان لم يذكر صراحة إلا أنه يستفاد ذلك من النص وذلك مشروط بالموافقة القضائية المسبقة في الوقت نفسه الذي قرر بنص المادة (١٠٧) من القسانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن للمصلحة حق حجز الأموال النب تكفي ليسداد الحقوق المعرضة للضياع تحت أي يد كانت والبنوك بالنسبة لطرفي العلاقة الضريبية من الغير رغم تضمن نصوص خاصة بقوانينها بالمحافظة عليي السرية. إلا أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد قواعد الحجز وحصرها في يد الوزير عن طريق صدور أمر الحجر من الوزير إذا لم تكن للمسول أموال تكفي لمداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك، ونظراً لسرية التعاملات بالبنوك، فإن الإدارة الضريبية تطلب مسا يمكن أن تربد الحصول عليه من البنوك عن طريق مطالبة الممول بها أى عن طريق غير مباشر، وبالتالى يزعن الممول لهذا الطلب خوفاً من التعرض للجزاءات الضريبية. وقد تمتند إلى ذلك بنص المادة (١٠١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى تقضى بأنه لا يجوز إعطاء بيانات من الملقات الصضريبية إلا بناءاً على طلب كتابى من الممول أو بناءاً على نص فى أى قانون آخر.

٦ -- الشهر العقاري :

ألزم القانون مكاتب الشهر العقارى إخطار المصلحة بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر طبقاً للمسادة (٤٢)، وكذلك أوقع عليها عبء تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على صحيفة الدعوى أو المحرر عند طلبه التأشير عليه بالصلاحية للشهر.

٧ - الإدارات الضريبية الأخرى :

يحق للإدارات الضريبية الأخرى مثل الصرائب العقاريسة، الإدارة الجمركية، وإدارة الضرائب على المبيعات (۱) موافساة مأموريسة السضرائب المختصة بحقيقة النشاط الخاضع له الممول، وكذلك ما تسمغر عنسه لجان الطعن من قرارات. بالإضافة إلى الجهات الملتزمة بتطبيق أحكسام الخسصم فيقع على عاتقها توفير المجلات اللازمة المفحص وبها كافة البيانات (مسادة ٨٦).

⁽۱) تم ندمج إدارة الضرائب على المبيعات مع مصلحة الضرائب العامة بالقرار الجمهوري رقاح ١/١٥٤ التصبح مصلحة الضرائب المعامة إعتباراً من ١/١٥٤ الصرائب العامة إعتباراً من ١٠٠١/٥٢٠ وهو اليوم الكالى أنتاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

٨ - تعريات الشرطة :

وهى تجمع بناءاً على طلب الإدارة الضريبية من قسم الشرطة التابع له الممول من عمل التحريات اللازمة عن حقيقة نشاط الممول إذا تعنر المأمور الضريبي الحصول على حقيقة هذا النشاط، وإن كانت هذه التحريات غير دقيقة – فىالغالب – لذا نأمل ألا تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الوسيلة لعدم دقتها من ناحية وعما تمبيه هذه التحريات من مشاكل أدبية للممول والنتيجة المؤكدة لهذه التحريات هى فقد الثقة بين طرفى العلاقة الضريبية تبدأ مسن جانب الممول.

٣ – الفحص الميداني (المعاينة) :

ومن الإجراءات الخاصة بالقحص الضريبي القحص الميداني وهو ما يعرف بالمعاينة حيث تلتزم الإدارة الضريبية بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد القحص ومكانه والمدة التقييرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ (مادة ٩٠) من القانون رقم ٩١ لمنة ٥٠٠٠ والهدف من المعاينة بصفة عامة هو إثبات أوضاع معينة لمنشأة ما في زمن معين، عن طريق المشاهدة على الطبيعة لمعرفة طبيعة وحجم نشاط المنشأة (١٠) و لا يجوز للإدارة الضريبية إعادة فحص عناصر مسبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية جديدة تستوجب القحص (١٣٠ مدينها المادة (١٩٠) من الملائحة بالإحالة إلى المادة (١٣٠) من القانون ٩١ لـمنة المادة (١٣٠) من القانون ٩١ لـمنة بجروز

⁽۱) د. سالم الشوبكة، د. عبد الرؤوف الكساسية: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٣٧.

⁽٢) مادة (٤/٩٥) من القانون رقم ٩١ أسفة ٢٠٠٥.

للوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخــول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا تــوافرت أسباب جدية على ذلك. وأرى أن موظفى الإدارة الضريبية قد يستخدموا هذه الرخصة بصورة منسعة لدخول مقر عمل الممول على أساس حالة التهــرب الضريبي تعسفاً، وكان من الأقضل ألا ينص المشرع على ذلك حماية لنشاط الممول ودعم الثقة بين الطرفين.

نتيجة الفحص :-

بعد إجراء الخطوات السابقة، وبعد اتمام عملية الفحص نظهر النتيجــة في حدود ما تم من إجراءات محصورة في الاحتمالات الآتية:-

الاحتمال الأول : قبول الإقرار الضريبي :

وتربط الضريبة على أساسه من واقع الأرباح الثابتة فيه، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة، والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة في هذه الحالة من واقع هذا الإقرار (مادة ٨٩).

الاحتمال الثاني : تعديل الإقرار :

وفى هذه الحالة يحق للإدارة الضريبية أن تعدل السربط مــن واقسع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له (مادة ٩٠).

الاحتمال الثالث : رفض الإقرار :

وفى هذه الحالة يحق للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع البيانات المتاحة فى حالتين أولهما: عدم تقديم الإقرار الضريبى وثانيهما: عدم تقديم البيانات والمستدات المؤيدة للإقرار الضريبي (مادة ٧/٩٠).

ب - إخطار المول بنتيجة الفحص :

قرر القانون بنص المادة (٠/٩٠) "على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة بقيمتها على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفينية" وقد حددت اللائحة أنه يتم الإخطار على النموذج رقم (١٩) (١) ضرائب.

ويلزم المشرع الضريبى الإدارة الصضريبية فسى السنظم السضريبية المعاصرة بإعلان المعولين عند اتخاذ لجراءات ربسط السضريبية، وكافسة الإجراءات الأخرى، ويقصد بإعلان الأوراق بصفة خاصة هو لخطار المعلن إليه بها وتمكينه من الاطلاع عليها وتسليمه صورة منها(۱) والطريقة المتبعة في الإعلان هي أن يتم عن طريق البريد، والحكمة من ذلك تبعيط إجسراء الإعلان وتحقيقاً لصفة الاستعجال التي تتميسز بها منازعات السضرائب وبالإضافة إلى المحافظة على المرية(۱) وتأكيداً على ذاتية القانون الضريبي.

ومع النقدم العلمي والتكنولوجي الذي استحدث نظماً أسلم وأسرع للبريد وأهمها البريد الإلكتروني e-mail والذي يؤدي نفس الغسرض للبريسد العادى بل وأسرع وأقل تكلفة فضلاً عن تحقق الدقة وضمان الوصول وعدم الخطأ في العنوان لتشابه الأسماء وتلاشي فقدها وأهم من ذلك أن الممول في

⁽¹) مادة (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

⁽¹) د. على بركات: الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، ج ٢، ٢٠٠٥، ص ١٢.

أن تقضى المادة (۲۰۸) من التعليمات المعومية لهيئة البريد على أن: "المراسسات المسمحلة الواردة من مصلحة الضرائب يسلم إلى المرسل إليه تعلم وخود المرسل إليه تسلم إلى نائبه أو خلامه أو أمن يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم وذلك تماشياً مع كاتون المرافعات".

الوقت الحاضر من السهل عليه الحصول على أجهزة كمبيوتر، والممول غير القادر على اقتائه ففي إمكانه أن يحصل على عنسوان إلكترونسي ويمكن الاطلاع على هذا العنوان من خلال محلات النت Cyber حتى لسو تحملت الإدارة الضريبية نفسها قيمة تكلفة إطلاع الممول مرة على الأقل شهريا المدة ساعة على الأكثر لمن لا يملك أجهزة كمبيوتر أو خط تليفون أرضسي و لا عنوان بريدي ونازمه - كحافز - بأن يكون له عنوان إلكتروني مقابل تحمل الإدارة الضريبية بالمصروفات. ومن المؤكد أن هذه التكلفة أقل بكثير مسن شن الطوابع البريدية فقط ودون الأوراق وأغلقة الخطابات والوقت المستغرق في الكتابة واحتمال الفقد أو عدم الوصول(1). ولهن تعذر ذلك فيمكن لسلإدارة الضريبية إسناد مهمة توصيل الخطابات إلى الشباب الذين يبحثون عن فرص عمل القضاء على البطالة مقابل تكلفة الطوابع البريدية.

ولين كان القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ قد قرر بنص المادة ١١٦ على أن الإعلان العمرسل للممول بالبريد العادى أو بأى وســـيلة إلكترونيــة لهـــا الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون النوقيع الإلكترونى الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ إلا أنه من الأقضل أن يكون البريد بالوسيلة الإلكترونية الزامياً – كحافز اللممول – كما سبق القول.

شروط النموذج الضريبي رقم (١٩) :

نظراً لأهمية هذا النموذج باعتباره المحور الأساسسي السدى يسميب المنازعات بين طرفى العلاقة الضريبة فإن لهذا النموذج شروطاً^(۱) معينسة وهي كالآتي:

⁽١) د. هلة مصد أبيب علبة، مرجع سابق، ص ٢٣١.

^{(&}quot;) د. أمين الميد أحد لطفى، مرجع سابق، ص ٤٠٠.

١ – أن يدون به النص القانوني واجب التطبيق مشمولاً بميعاد الطعن حتى يكون الممول على علم كاف بالنص القانوني، والوقائع، والأسانيد التى تجعله ذات علاقة سلبية أو إيجابية مع الإدارة الضريبية. إذ أن إغفال هذا البيان يؤدى إلى بطلان الإخطار، وهدف المشرع من ذلك تبصرة الممول بما يترتب على انقضاء الموعد المحدد بالقانون من أثر ويستوى الأمر إذا قدم الممول الإقرار أو لم يقدمه(١).

 ٢ – تفقيط قيمة المبالغ المخطر بها، وعدم الاكتفاء بكتابة المبالغ بـــاالحروف منعاً من حدوث خطأ وارتداد المراسلات.

٣ – مراعاة الدقة واستكمال بيانات النموذج كاملة، ولا يكتفى ببعض البيانات دون الأخرى، لأن الممول برغب في معرفة كافة البيانات وما يدور في سريرة موظفى الإدارة الضريبية مما قد يخشاه الممسول لإغفال هذه البيانات اعتقاده بأن شئ ما ضد مصلحته في عدم إيضاحه مما يسضعف الثقة بينه وبين الجهة مرسلة النموذج (الإدارة الضريبية) مع ضدرورة استيفاء البيانات الشكلية بالإضافه إلى الموضوعية للنموذج.

وأنه من الأفضل إخطار الممول بالنموذج (١٩) مطبوعـــا بالحاســـب الآلي وليس بخط اليد منعاً للمهو أو عدم الوضوح.

٤ - أن يكون أسلوب الكتابة يناسب الممول، إذ أن الممولين مختلفو الثقافات فمنهم المنطم ومنهم من لا يعرفون الكتابة والقراءة وضرورة مراعاة ذلك حسب مستوى ثقافة الممول.

⁽۱) نقض مدتی، ۲۸۲/۲/۲۳ ماسنهٔ ۱۷ ق، ص ۲۸۳.

 أن يتم الطعن على النموذج خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه، حيث يرتب القانون في حالة عدم الطعن عليه خلال المدة المذكورة بأن يصبح الربط نهانياً^(۱).

الأثر المترتب على الإخطار بالنموذج (١٩) :

يترتب على الإخطار بالنموذج (١٩) بأن تتقطع المدة بهذا الإخطار بعناصر ربط الضريبة. وفي حالة غلق المنشأة أو غياب المماول وتعاذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفسض المماول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لها صفة الضبطية القضائية، وكذلك إذا لرند الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان المماول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة، ويكون الطعن في مشل هذه الحالات - في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال - خالال (٦٠) يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجناة الهائيا (مادة ١٦١) وتوجد عدة ملاحظات في هذا الخصوص أهمها ما يلي:

- ۱ الممول الذي يرفض استلام الإعلان قرر له القانون الطعن خلال (٠٠) يوماً من تاريخ الحجز على الرغم من أنه إذا قام باستلام الإعلان نتيجة ربط الضريبة من المصلحة بكون الطعن خلال (٣٠) يوماً وهذا يعنسى أن الممول غير الملتزم في استلامه للإعلان قد تميز عن غيره السذى استلم الإعلان في مدة الطعن وهذا ما تأباه العدالة الضريبية.
- ٢ في حالة ارتداد الإعلان بما يفيد عدم وجود المنشأة فلماذا ترسل الإدارة الضريبية إعلانات الممولين عن منشآت غير موجودة أصلاً ودليل ذلك

⁽۱) طمن رقم ۱۹۹۳/ اسنة ٥٩ ق، في ١٩٩٦/١/١٩٩١.

ارتداد الإعلان بعدم وجودها ثم تطالب الممول بالطعن خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الحجز فأيهما أسبق في الوجود المنشأة أم الممول؟ فما بنسي على باطل فهو باطل فكيف يحضر الممول لبطعن خلال مدة (٦٠) يوماً وكيف يخطر أيضا بمحضر الحجز الذي يسرى الطعن عليه من تاريخه لمدة (٦٠) يوماً. ولا نعتد بأن الخطأ قد يكون بسبب عامل البريد لكونه موظف عام أو تواطئه مع المدول حيث يفترض فيسه القيام بواجيسه الوظيفي على أكمل وجه.

٣ - يتم إعلان الممول في مولجهة النيابة العامة في حالة عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول بعد إجراء التحريات اللازمة. فإن التحريات اللازمة -- في نظرنا -- يجب أن تكون قبل وجود السبب الذي يتمثل في عدم التعرف على عنوان الممول الموجود لدى المأمورية وقبل إعلان الممول ابتداء وابس قبل إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة.

كما يشترط أيضاً لن يشتمل النموذج (١٩) المطن إلى الممول على عناصر ربط الضريبة (١٠) ولا يجوز تكملة هذا البيان من ورقسة أخسرى ولا النمسك بتحقق الغاية من الإجراءات في مقسام إجسراءات الإعسان بسريط الضريبة، وحيث إن القانون الضريبي قانون خساص يسنظم فيسه المسشرع الإعلانات الخاصة بالضرائب فلا محل للرجوع إلى أحكام قانون المرافعات (كقانون عام) في هذا الشأن (١٠).

⁽۱) أهم عناصر ربط الضروبية التي يجب أن يتضمنها النموذج (۱۹) ومنها: بيان أسس تقسير نلك الضربية والمصروفات أو الإضافات المتملقة بالنشاط والنسبة العثويــة للــريح ومقــدار. الصافى منه ومقدار الضربية المستحقة عليه وميعاد الطعن على هذا التكثير. نقض مدنى رقم ۲۹۱۲ لسنة ٥٧ ق، جلسة ١٩٩٦/٧/٤.

⁽¹⁾ نقض مدنى رقم ١٦٦٨ لسنة ٦٣ ق، جلسة ١٩٩٦/٤,٧ نقض مدنى رقم ٤١٥٧ السنة ٦٢ ق، جلسة ١٩٩٠ بني رقم ١٩٩٢/١٢/١

المبحث الثانى

أنواع الربط الضريبى ومشكلاته

بعد استعراض إجراءات الفحص وإخطار الممول بنتيجته فين الإدارة الضريبية تبدأ في عملية ربط الضريبة، وهذه العمليسة لها أنسواع كثيرة نوضحها كالآتى:-

أولاً : الربط من واقع الإقرار "الربط الذاتي Self - Assessment" :

بنص المادة (٨٩) من القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ والتى حددت بأن تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسددد الضريبة من واقع الإقرار". وتكون الإدارة الضريبية ملتزمة بقبوله على مسئولية الممول. وبالتالى فإن الضوابية المستحقة تربط على الممول من واقع هذا الإقرار دون التعليق على شرط.

وعلى الرغم من أن الممول هو الذى يقوم بتحديد قيمة الضريبة بنفسه بما يسمى بالربط الذاتى Self - Assessment كما هو الشائع فى معظم النظم الضريبية الحديثة(۱)، إلا أن هذا الإقرار يخضع لرقابة الإدارة الضريبية، وقد يطلق على هذه الطريقة "طريقة تقدير الوعاء بواسطة الممول تحت إشراف الإدارة الضريبية(۱). كما يطلق عليه الربط الأصلى الذى يعتبر أول قياس لدين الضريبية تجريه الإدارة الضريبية على إيرادات الممول سواء استند إلى نقدير ها في الحالات التي تستلزم ذلك أو تأسيس على إقرار الممول(۱).

⁽b) Vickil Beyer, Tax Administration in Japan, Revenue law Journal, 1994, P. 1.

٢١٥ د. رابح رتيب بسطا: المبادئ الأساسية في علم المالية، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

۲۰ د. عبد الباسط وفاء مرجم سابق، ص ۹۰.

وبرئيط تقدير الضريبة بهذه الطريقة على مدى تطور الوعى الضريبي الأفراد، وكذلك مدى كفاءة الإدارة الضريبية، ولا توجد مسشكلة في هذا الخصوص في النول المتقدمة منذ زمن بعيد حيث أن الممول يشعر بفائسدة الضر بنة التي يقوم بدفعها ويعتبر نفسه مشاركاً في الأعباء العامة، والادارة الضرينة من ناحيتها لا تلجأ إلى المغالاة في التقدير النضريبي، والممول بطبعه البشرى يميل إلى عدم إدراج كافة البيانات الحقيقية في إقراره، ويميل إلى التغليل من الاعتراف بكامل دخله(١) ويجب علي الإدارة السضريبية مساعدة الممول في تشجيعه على تقديم الإقرار الذاتي بصورة صحيحة عن طريق إمداده بالمعلومات والبيانات والخبرات الاستشارية في كيفيه ملء الإقرار الضريبي بكافة الوسائل ولا تقتصر على الدعاية فقط عن كيفية تقديم الإقرار الضربيي في الفترة المحددة لتقديم الإقرار بل أن يستمر ذلك طوال العام وبالإضافة إلى بث الوعى الضريبي بدءاً من المدارس الابتدائية حتى التخصص الدقيق في دراة هذه النصوص الضرببية.

وتعتمد معظم التشريعات الضريبية الحديثة على نظام "التقييم السذاتى" ومن أهم هذه الدول النظام الضريبي الأمريكي، والبريطاني، والاساترالي حيث يتطلب من الممول بموجب هذا المبدأ، جمع وإعداد المعلومسات التسي يحتاج إليها للمطالبة بحقوقه والوفاء بالتزاماته فيما يتعلق بالضريبة، وينبغي على الممول تقديم هذه المعلومات للإدارة الضريبية، وبناءاً على ذلك تقسوم الإدارة الضريبية بتقديم دفعة من المال للممول إذا كانت هناك خسارة لحقت بالكمول أو تلقى أموال من الممول، وعلى الرغم من أن الإدارة السضريبية

⁽۱) د. شریف رمسیس تکلا: مالیة الدولة، مرجع سابق، ص ۳۹۲.

تراجع بعض المعلومات في الحالات الأكثر مجازفة إلا أنها تقبل بوجه عام ما يقدمه الممول لها، ومع ذلك فللإدارة الضريبية مسئولية تجاه المجتمع من قيامه بدفع المبالغ الصحيحة من الضريبة، ولكي تضمن تقيد الممولين بقوانين الضرائب بحق لها مراجعة كافة المعلومات التي تتلقاها بما بصا في ذلك الإقوارات الضريبية قد تصل لمدة ست سنوات، ورغم ذلك لا تفقد النقة في الممول أثناء مباشرتها هذا الإجراء ولا تعتبر الممول مخادعاً في هذه الحالة ولكنها تقوم بهذه الإجراءات على سبيل المتابعة إذا وجدت تتاقضات (1).

ويحقق نظام تقدير الضريبة ذاتبا أو بما يطلق عليه أحيانا "التقييم الذاتي" عن طريق الممول عدة مزايا ولا يخلو من العبوب ونوضح ذلك كما يلي:

مزايا الربط الذاتي :-

أولاً : بالنسبة للممول :-

- الممول هو الذي يعلم حقيقة دخله فيظهر صدقه إذا كان مستندأ إلى سجلات منتظمة وموقعاً من المحاسب إذا لزم الأمر.
- ٢ تقليل العبء النفسى على الممول باحتمال عدم اختياره فــى عينــة الفحص.
- ٣ تمكين الأفراد من تقديم جميع البيانات المتعلقة بموقفهم الشخصى بما يسمى بتشخيص الضريبة^(١).

⁽¹⁾ Ato, Taxpayer charter, your honesty and complying with the tax laws, Nov. 2003.

⁽١) د. باهر محمد عظم: المالية العامة، دار الثقافة العربية، ١٩٩٥، ص ١٩٣٠.

- ٤ يكون الربط الذى يجريه الممول ذاتياً ذا حجة قانونية فى مواجهة الإدارة الضريبية، وبالتالى ينقل عبء الإثبات على كاهلها فى حالىة ثبوت عكس ذلك.
- و علل حجم الفساد الإداري لعدم تعسف مأمورية الضرائب فـــى تقــدير
 الضرائب(۱).

ثانياً : بالنصبة للإدارة الضريبية :-

- ١ إمكان توافر حصيلة غزيرة في أوقات تقديم الإقرار.
- ٢ تمكين الإدارة الضربيبة من تطبيق الضربية على حقيقة المادة الخاضعة
 لها وليس على أساس من علامات أو قر اثن (١).
- ٣ -- توفير النفقات اللازمة التحصيل الضرائب -- على فــرض -- وفحــص وربط جميع الحالات وذلك لتوافر البيانات والمعلومات اللازمة بمعرفة الممول.
 - ٤ تشجيع لزيادة إقبال الكثير من الممولين بالنقدم بإقرارتهم (٢).

عيوب الربط الذاتى :

أولاً : بالنسبة للممول :

١ -- نتخل الإدارة الضريبية في أمور الممول الشخصية وإطلاعها على أسراره رغم النزام موظفي الإدارة الضريبية بعدم إفشاء أسرا المهناة

⁽١) د. رمضان صديق: الإدارة الضربيبة الحديثة، مرجع سابق، ص ١٧٦.

الاقتصاد المالي، بدرن ناشر، بدرن سنة نشر، مرادئ الاقتصاد المالي، بدرن ناشر، بدرن سنة نشر، مرادئ (أق)
 N. A. Barr & Others, Self – Assessment for income tax, London, 1 st ed, 1997, P. 139.

طبقاً لنصوص القانون الضريبي وقانون نظام العاملين المدنين بالدولة، وقانون العقوبات.

- ٣ يتطلب نجاح هذا النظام أن يكون لدى الممول الوعى الكافى بالضرائب، والمعايير المحاسبية اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، وما يترتب على ذلك من إمساك للدفائر، والاستعانة بالمحاسبين والخبراء لتقديم إقرار الربط الذاتي الصحيح(١).
- ٣ ارتفاع تكلفة أتعاب المحاسبين والتي يتحملها الممول نتيجة تغليظ العقوبة عليهم مما يؤدي إلى تحرير الإقرار الضريبي بمعرفة الممولين أنفسهم رغم عدم درايتهم بأصول علم المحاسبة الأمر الذي يؤدي إلى عدم التنوين الصحيح لبيانات الإقرار.

ثانياً : بالنسبة للإدارة الضريبية :

- ١ وجوب ارتباط نظام الربط الذاتى بأسلوب سرى دقيق وفعًال لتطبيق الفحص بالعينة لا يمكن الممول من التعرف على طريقة العينة التى تأخذ بها الإدارة الضريبية، وإلا استطاع أن يتنبأ مستقبلا بأن الإقرار الذى يقدمه عن منة مالية معينة لن يخضع للفحص، وبالتالى تتاح له الفرصة لكى يتهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرار غير سليم.
- ٢ وجود تعارض بين مصلحة الممول الشخصية برغبت فسى إخفاء الإيرادات، ومصلحة الإدارة الضريبية في إثبات عكس ذلك مما يسؤدى إلى كثرة المنازعات بين الطرفين. وإن كان يصيب الممول بعض منها.

⁽١) د. رمضان صديق: الإدارة الضربيية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٧٧.

٣ - بحناج هذا النظام إلى توفير قدر كبير من المعلومات عن الممولين، من مصادر مختلفة، وأن تتوافر هذه المعلومات للإدارة الضريبية في الوقت المناسب مما يستلزم ربط الإدارة الضريبية بجهات مختلفة داخل الدولة عن طريق أجهزة حواسب آلية متطورة مما يعنى ذلك أن هــذا النظـــام يكلف الإدارات الضريبية أموالا طائلة لتوفير الإمكانات المادية، وتدريب العاملين على توفير واستخدام المعلومات، الأمر الذي لا يناسب قدرات الكثير من إدارات الضرائب في الدول النامية.

و على ذلك فإن الإدارة الضربيية تتعامل مع الإقرار الضربيى المقدم من الممول بصفتها جهة رقابية تختص بمراجعة الإقرار اللوقوف على مدى صحته بما يتوافر لديها من معلومات^(۱) وبيانات قد حصلت عليها بسالطرق السابق شرحها. وقد قرر القانون عقوبة الحبس والغرامة أو بإحدى هسائين للعقوبتين وفي حالة العود يحكم بها معاً في حالة تقديم الإقرار مخالفاً للحقيقة ويعتبره القانون في هذه الحالة متهرباً من الضرائب، ويستوجب حرمانه من تولى المناصب العامة؛ على اعتبار أن جريمة التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف و الأمانة.

ثانيا الربط المدل بالزيادة Amendment of assessment:

نصت المادة (١/٩٠) من القانون رقسم ٩١ لسمنة ٢٠٠٥ علسى أن: المصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بسالإقرار والمسمندات المؤيدة له" وأنه لا يجوز لها لجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس مسنوات

⁽¹⁾ Tapan K. Sarker, improving tax compliance in developing countries via Self – Assessment systems – what could bangladesh learn from Japan,? Alsa – apcific tax bulletin, Vol. 9. No. 6, June 2003, P. 18.

تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المخددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست منوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة،

كما يقع على المصلحة عبء الإثبات في حالة تعديل الربط خلال المدة المحددة بالقانون.

والربط المعدل طبقا للأحكام السابقة أو بما يسميه البعض تعديل الربط وفى اعتقادنا أن كلمة "تعديل" وحدها لا تكفى ونرى إضافة كلمة "بالزيسادة" حتى تعطى المطلوب معنى ومبنى، لأن التعديل قد يكون بالزيادة أو النقص ولين كان القانون قد حدد فى مواضع أخرى أحكام تغيد تصحيح السربط بمسايكون القصد منها التصحيح بنقص قيمة الضريبة مما يظهر أن التعديل يقصد منه زيادة الضريبة لصالح الإدارة الضريبية بينما التسمحيح يفيسد السنقص لصالح المعول والمتضرر من الطرفين يلجأ للقضاء.

والأصل في الربط الذي تجريه مصلحة الضرائب على الممول عن أية سنة ضريبية أن يكون ربطاً نهائياً غير قابل لأية زيادة عليه، وذلك ضماناً لاستقرار أمور الممولين⁽¹⁾، وتحديد موقفهم إزاء الالتزام بالضريبة تحديداً قاطعاً، وإنما يتعين لمريان هذه القاعدة، أن يكون الممول صادقاً فيما يدلي به إلى الإدارة الضريبية من بيانات، أميناً فيما يثبته في دفاتره من قيود وألا يعمد إلى اتباع أية طريقة احتيالية المتخلص من أداء الضريبة على إيرادات الفعلية. وإن كان القانون قد أعطى مجالاً لهذا التعديل فهذا على سبيل الاستثناء لتصحيح الأوضاع لكلا الطرفين.

⁽۱) د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص ٦٧.

ويتضح أن سبب تدخل المصلحة في تعديل الربط أن المبلغ الذي تتاوله الربط الأصلى لا يمثل الإيراد الفطى بسبب التضليل أو السهو أو الخطأ في إخفاء بعض الإيرادات الخاضعة للضربية، كما قد يكون هذا التعديل لتصحيح الخطأ المادى في الربط طبقاً للمادة (٩٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يكون على الإدارة الضربيبة من تلقاء ذاتها أو بناءاً على طلسب الممسول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية.

ويقصد بالأخطاء المادية في تطبيق حكم المادة (٩٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ورود النتيجة مخالفة للحيثيات. ويعد في حكسم الأخطاء المادية التي يكون على الإدارة الضريبية تصحيحها من تلقاء نفسها أو بنساءاً على طلب المعول جميع الحالات المنصوص عليها في المادة (١٢٤) مسن القانون وهي خاصة بحالات الربط النهائي، وذلك ما لم يصبح الربط نهائيا. خاصة الأخطاء الحسابية هي الأخطاء في نقل الأرقام أو الجمسع والطسرح وكافة العمليات الحصابية (١٠٠).

وقد قضى بأن الأخطاء المادية هى التى لا تؤثر على كيان الحكم بحيث تفقده ذاتيته، وتجعله مقطوع الصلة بالحكم الصحيح، بحيث لا تملك المحكمة بأى حال أن نتخذ التصحيح وسيلة للرجوع عن الحكم الصادر منها؛ فتغير في منطوقة، وبما يناقضه، لما في ذلك من المسماس بحجية السشئ المحكوم فيه (٧). وأيضا للمحكمة بمالها من ولاية في نظر النزاع تدارك ما قد يكون ورد في القرار المطعون فيه من أخطاء مادية أو قانونية لا يكتسب

⁽۱) مادة (۱۱۷) من اللائحة التنفيذية القانون رقم ۹۱ أسنة ۲۰۰۵.

الله على الله الله على ١٩/٤/١٩. الله ١٩٧٢/٤/١٩.

حجية فى هذا الصدد تمنع من إجراء تصحيحه، ولا يحاج بشأنه بقاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه^(۱).

ويوجد فرق بين الأخطاء المادية والأخطاء القانونية فالأولى يقوم بتصحيحها كل من وقع فيها وفي أي وقت والتي تتعلق بأخطاء في العبارات والأرقام كما سبق أن أوضحنا والتي تخالف حقيقة الواقع أو ما يؤدي إليه منطق النص وسياقه ويعتبر من قبيل الأخطاء المادية أو الحسمابية التي تصحح في أي وقت الخطأ في البيانات الشكلية الخاصة بالممول والتي تتضمن اسم الممول وعنوانه ونوع النشاط، رقم التعاملات، حساب مقدار الضريبة أو تعيين السعر المالاتم المشرائح ... الخ. أما الثانية وهي الأخطاء القانونية هي التي ترجع إلى مخالفة النصوص القانونية الصريحة والتي ينظر في تصحيحها أمام جهة نظر الطعون وأثنائه وبشروطه ويطاق على هذا النوع - الخطأ في التفكير، وبينما النوع الأول يطلق عليه الخطأ في التعيير (۱).

ولين كان من أسباب الربط الأضافى هو تصحيح ما وقعت فيه الإدارة الضريبية من خطأ مادى فى الربط الألى، لزم عليها لإمكان تحصيل فرق الضريبة المستحقة لها أن تجرى هذا الربط خلال خمس سنوات تبدأ من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهاتيا، ويجب أن يخطر الممول بالنموذج

^{۱)} نقش رقم ۲٤٥٢ اسنة ٥٥ في ۲/٧/٧/٢.

^{۱۱} د. فتحی والی: فاتون القضاء المدنی، دار النهضة الحربیــة، القــاهرة، ۱۹۸۰؛ ص ۷۰۰؛ مشار إلیه فی د. رمضان صدیق: إنهاء المنازعات الضربیبة، مرجع سابق، ص ۳۲۷.

المحدد بالتعديل في الربط (١٠). كما لو طعنت الإدارة الضريبية في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية وصدر الحكم بزيادة الضريبة.

وفى الإدارة الضر ببية الأمريكية فى حالة الشك فى الإقرار المقدم من الممول بأن إقراره لا يعكس الدخل بشكل صحيح، رغم احتفاظ المصول بالسجلات، فالمشرع الأمريكي أعطى الحق للإدارة الضريبية فى اسمتعمال سلطنها بالوسائل القانونية لتقرير الدخل وقد تلجأ إلى نظام التأكد من صححة إيرادات الممول من البنوك بما يسمى طريق الوديعة المصرفية لإعادة تقيير الدخل The bank deposit method عن طريق تحليل الودائم المصرفية، وحساب الديون الإلكترونية، والإنفاق وتؤيدها فى ذلك المحكمة المضريبية وتقدير الضريبة الإضافية فى هذه الحالة لا يحسول دون توقيم العقوبات

(2) Ronald R. Hiner, Darlene Pulliam Smith, IRS authority to compute taxable income using an alternate method, Journal of accountancy, March 2002.

⁽۱) قياساً على ذلك: تنص المادة (۱۳) من قانون المرافعات على أنه: "يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو بعد التمسك بالبطالان على أن يتم في السيعاد المقرر قانونا الاتخاذ الإجراء ولا المقرر في القانون حددت المحكمة ميعادا مناسبا لتصحيحة ولا يعتد بالإجراء الاجراء ميعاد مقرر في القانون حددت المحكمة ميعادا مناسبا لتصحيحة ولا يعتد بالإجراء الامن تاريخ تصحيحه ويشترط أذلك إزالة العيب الذي يشوب الإجراء وأن يتم التصحيح فسي الموحد القانوني ويتم ذلك وفق ضوابط معينة بعد تحقق الشرطان وهذه الضوابط هي: (١) أنه لا يسترط أن يتم التصحيح بنفس الخصيم، وذلك مهما كانة العيب اذي يشوب المعلى. (٢) أنه لا يسترط أن يتم التصحيح بنفس الوسيئة التي تم بها العمل المراد تصحيحه و لا أن يكون البيان المضاف مماثلا الهيان الناقص ما دام يؤدى نفس الوظيفة التسي يونيها هذا البيان. (٢) أنه يجوز تكملة كافة ما يحترى الأعمل الإجرائية من نفس (سواء كان في أحد المقتضيات الموضوعية أو الشكلية) كما يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو كان متماقا بالنظام العام حيث أنه ان يضار ما دام قد أمكن تكملة العمل. (٤) وأخيرا أن التصحيح جهائز ولو بعد التعمك بالبطلان. المزيد راجع: د. على بركات: الوجيز في شرح قانون المرافعسات ولو بعنرة، والتجارية، مرجم سابق، ص ١٩٦٤.

ثالثاً : الربط التقديري :

يعتبر هذا النوع من الربط هو المبيب الرئيسسي لكثيرة المنازعسات الضريبية التي تقوم بين طرفي العلاقة الضريبية والتي ببدأ بها الممول متخذاً: من هذه المنازعة الدرع الواقي له وفي نفس الوقت وسيلة هجوم على الإدارة الضربيبة معتقداً بأن الإدارة الضريبية عندما خول لها القانون استعمال هذا النوع أن فيه الجماف للممول و أنه يتم بطريقة عشو اتية جز افية تعبسفية دون ضوابط أو قيود أو حدود مما يؤثر ذلك على العلاقة بين الطرفين وسسيما تتهار النقة من جانب الممول وببدأ هذا الأخبر في استعمال طرق شتي للنهرب ليس من الضربية فقط بل من أن تكون له أيسة علاقسة بالإدارة الضريبية بالمرة، بل يفضل في هذه الحالة أن يتخلص من قيمــة الــضريبة وبالزيادة لأى جهة ولو حكومية غير الإدارة الضريبية ومن هذا المنطلق بدأت ظاهرة تفشى الرشوة إذ يقوم الممول بدفع ما يقرب من قيمة المضرببة أو بقيمتها الفطية أو بالزيادة إلى موظفى الإدارة الضريبية غير الأمناء في مقابل التخلص من هذه العلاقة في الحاضر بل وفي المستقبل أيضا إن أمكن له نلك.

ولزاء ذلك نزداد مشكلات الممول النفسية ويدعمها فى ذلك الحكم والأقوال ليس فى الدول النامية فقط بل فى الدول المتقدمة، وتتسم العلاقة بين الأمريكيين ونظامهم الضريبى بالمزج بين الحب والكراهية ممسا أدى إلسى ظهور الأقوال المأثورة على مر العصور وعلى اختلاف تقافات قاتليها ومن هذه الأقوال ما قيل على لسان بنجامين فرانكلين سنة ١٧٨٩ واضع الدستور الأمريكي في صيغته الأولى أن "دستورنا الجديد أصبح الآن راسخاً، وهيئته

توحى بالديمومة والاستمرارية لكن في هذا العالم لا يوجد أي شي يمكن أن عنه أنه مؤكد باستثناء الموت والضرائب" وما قاله الرئيس الأمريكي فرانكلين ديلانو روزفلت (سنة ١٩٣٧ – ١٩٤٥) أن الضرائب قبل أي شي آخر هي مستحقات ننفعها مقابل الميزات التي نحصل عليها كأعرضاء في مجتمع منظم". وما قاله القاضي أوليفر هولمز أحد قرضاة المحكمة العليسا الحضارة". وعلى مستوى أقل رفعة في التعبير قال لروين غرين الذي شغل الحضارة". وعلى مستوى أقل رفعة في التعبير قال لروين غرين الذي شغل منصب النائب العام عن الحكومة الأمريكية أمام المحكمة العليا من (١٩٦٧ – ١٩٧٣) "إننا نعتبر منذ مدة طويلة الموت والضرائب السثيئين الحتمرين اللذين لا يمكن تفاديهما لكن هناك من يعتقدون أن الموت هو أفضل ما في هنين الشيئين ولي الأسوأ في لمرة يجتمع فيها الكونجرس" (١٠).

وقد جاء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ محاولاً تدعيم ثقة الممسول والإدارة الضريبية من خلال التيسيرات التي استحدثها تارة والأحكام التسي أزال غموضها تارة أخرى والكثير والكثير ومنها ما ورد بصورة صسحيحة للممول ومنها ما ورد عكس ذلك.

وقد نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الفقرة الثانية مسن المسادة (٩٠) على أن: "يكون المصلحة إجراء ربط تقديري الضريبة من واقع أيسة

⁽¹⁾ USINFO, Department of state seal, Washington File, 13, April 2006. نشرة واشنطن بمكتب براسج الإعلام الخارجي بوزارة الخارجية الأمريكية. والمزيد عنن الأول الغرنسية النظر: د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، مرجع مسابق، ص

بيانات مناحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمــه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار".

ولذلك قررت المادة (١/١٣٠) من الفاءون ذاته 'بأن يقع عب، الإثبات على الممول في حالة قيام المصلحة بإجراء ربط نقديري نلضريبة",

ويتبين لذا أن للإدارة الضريبية سلطة توقيع ربط تقديرى على الممول، والربط في هذه الحالة لا يعدو أن يكون أسلوباً من أساليب تحديد الربح ومن ثم يجب عدم النظر إلى هذا الأسلوب على أنه جزاء يوقع على الممول. حيث أن هذا الأسلوب هو بديل لتحديد الربح في غياب الدفائر بهدف الوصول إلى أرباح الممول الحقيقية(1).

وتلجأ الإدارة الضريبية للربط التقديري في الحالات الآتية:

أ – هالة عدم تقديم الإقرار الضريبي من المول :

يجب على الإدارة الضريبية تقدير أرباح الممول في حالة عدم نقنيمه للإقرار الضريبي على أسس سليمة وليس على دوافع حسبية أو تحريسات مرية لم تكشفها أو بناء على الاقتراض، وفي نفس الوقت أن تلجأ إلى كافسة الطرق التي تمكنها من الوصول إلى حقيقة هذه الأربساح، وكسل هذه الإجراءات تتم تحت رقابة القضاء (")، فلها الحق في تقدير وعساء السضريبة بمعرفتها بأن تتاقش الممول في تفصيلات نشاطه المنتج للسدخل، وتغصيص دفاتره ومستداته إن وجدت، وتجمع الحقائق أو المعلومات بكافسة الطسرق

^(۱) د. عطف صدقی، د. محمد أحمد الرزاز، المرجع السابق، ص ۲۸۶.

[·] د. رمضان صديق: قانون الضربية على الدخل، المرجع السابق، ص ٤٢٧.

والتى سبق شرحها لكى تصل إلى الربح العقيقى على وجه التحديد ولــيس بطريق الجزاف (Presumptive / Empirical tax).

وتبدن المشكلة واضحة إذا لم يقدم الممول الإقرار الحضريبي، ولكنه يمسك سجلات منتظمة، فالرأى أن يتم ربط الضريبة على الممول من واقع الدفائر والسجلات المنتظمة، وعلى الإدارة الضريبية توقيع العقوبة على الممول بسبب عدم تقديمه الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد بالقانون، وهذا إذا حدث ذلك لأول مرة أما إذا تكرر ذلك فيعاقب الممول على عدم تقديمه الإقرار فضلاً عن عدم الاعتداد بهذه الدفائر، وأنه مسن الأوفق أن تكون العقوبة على عدم تقديم الإقرار بنمية من الضريبة المستحقة بحد أدنى بما هو منصوص عليه في القانون منعاً من تعمد الممول حدوث ذلك. وبسافتراض ضرورة التنامق بين قيمة الضريبة والغرامة الموقعة.

ب - حالة عدم تقديم المول البيانات والمستندات المؤيدة لإقراره :

فى هذه الحالة تلجأ الإدارة الضريبية للربط التقديرى لعدم تقديم الممول ما يثبت صحة إقراره، وقد صدرت التعليمات التذكرية الفحص^(۱) بــضرورة الانتزام بالتعليمات التتعينية للفحص رقم (٣٨) لــسنة ١٩٨٨ بــشأن حــق المأموريات فى إجراء التقدير فى الحالات الدفترية فى حالمة عــدم تقــديم الممول للدفاتر والمستدات المؤيدة لها.

إذ أوجب القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ بنص المادة (٨٢) على الممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المحدد لذلك (٢٧، ٢٨ إقرارات) مصحوباً بالمستندات التي تحددها المالتحــة

⁽۱) تعليمات تذكرية للفصص رقم ٦٠ متنوعة لسنة ٢٠٠٠ في ٢٠٠٠/١٠/١٤.

التفيذية. وقد أغفلت اللاتحة التنفيذية تحديد هذه المستدات التى يلزم الممول بإرفاقها مع الإقرار مما يؤدى إلى تفاقم المستكلات بسبب مبالفة الإدرة الضريبة فى طلبها لهذه المستدات مما يزيد العسبء علسى الممسول غيها إحضارها وإثبات صحتها، بالإضافة إلى إرهاقه مالياً بسبب الحصول عليها وحفظها، وطبقا لهذه الحالة هناك فجوة عميقة تغيب على طرفسى العلاقة الضريبية، فالإدارة الضريبية تقبل جميع الإقرارات الضريبية مسن جميع الممولين دون أن يرفق بها المستدات الدالة على صحة إقراراتهم، وطبقاً المانون يحق للإدارة الضريبية ربط الضريبة بالطريق التقديري لعدم إرفاق المستدات المؤيدة للإقرار المادة (٢/٩٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وفي هذه الحالة يحق لها ألا تأخذ يتلك الإقرارات لعسدم وجدود صسور المستدات الأصلية منها طبقا للقانون رغم تضمن الإرشادات العامة للنماذج الضريبية بذلك.

أما الممول فقد اعتاد أن يقدم إقراره الضريبى فسى المبعساد دون أن يرفق به المستندات المطلوبة والمؤيدة له دون توعية من الإدارة السضريبية بذلك.

كما تظهر مشكلة أخرى فى أن أغلب الممولين من أصحاب الأنسطة التجارية لا يمسكون دفاتر، ولا مستدات مما يدفعهم إلى عدم تقديم الإقسرار أصلاً كباقى الحالات التى لم تقدمه لما نلاحظه عن قرب فى عسدم ملاحقسة الإدارة الضريبية بالجزاء الرادع الفورى لهؤلاء الممولين ونتيجة لعدم وعيهم بالجزاء المحدد فى القانون الضريبي، فضلا عن قصور الإدارة الضريبية فى إعلام هؤلاء البسطاء بمضمون القانون الضريبي، وحلاً لهذه المشكلة يقترح

الباحث ضرورة عمل زيارات تشجيعية للممولين فسى المنساطق الـشعبية والاكثر أمية وتقدم لهم هدايا في بعض المناسبات والأعياد الوطنية والدينيسة لكسب تقتهم، وتوعيتهم، وحثهم على دفع الضريبة عن رضا كامسل. حيست تلجأ النظم الضريبية الحديثة إلى اعتبار الممول زبون Client وليس طرفاً مرعناً أمام الإدارة الضريبية كما سبق القول.

ج - حالة تقديم الإقرار الضريبي غير المستند إلى دفاتر :

تلجأ الإدارة الضريبية في هذه الحالة للربط التقديري حيث إن الممول لم يبين في إقراره ما يقدره لأرباحه أو خمائره خاصة متى ثبت تتساقض بيانات هذا الإقرار وبعدها عن الحقيقة بشكل واضح يخالف ما لدى المأمورية من بيانات والمعلومات التي تكذبها وتقيم الدليل على صحتها.

د - حالة تقديم إقرار مستند إلى دفاتر محاسبية غير منتظمة :

أوجب القانون على أن تكون الدفائر التى يمسكها الممسول منتظمة تظهر الحقيقة، وانتظامها يكون من ناحية الشكل والموضوع ووفقا الأصسول المحاسبة السليمة، وبمراعاة القوانين، واللسوائح يقسع علسى عاتق الإدارة الضريبية عبء الإثبات بعدم انتظام هذه الدفائر ويكون لها المحق في السربط التقديري على الممول.

طرق التقدير :

١ - الظاهر الفارجية :-

تعتمد الإدارة الضريبية على المظاهر الخارجية لنشاط المصول في نقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات، والمظاهر الخارجية التي يسمها معرفتها مثل عدد الخدم، والعمال، وليجار المنزل ... الخ وتمتاز هذه الوسيلة

بالساطة، وقلة التكلفة، وأنسب للمعول حتى لا يصبح تحدث مسلطة الإدارة الضريبية في التحرى، والفحص ولا تفشى أسرار مهنة المعدول، إلا أنها تعتبر معيبة إذ لا يمكن الاعتماد عليها لأنها في حالات كثيرة لا تدل على حقيقة نشاط المعول مثل عوائد السندات والأنشطة غير المعشروعة مشل المخدرات التي تستوجب الخضوع للضريبة رغم عدم مشروعيتها(١) نظراً لما تتطلبه من ظروف خاصة لممارسة هذا النشاط في طي الكتمان، فحضلاً عن هذه المظاهر نجدها تختلف حسب ظروف كل معول ولا تدل على حقيقة النشاط، فقد يخفي المعول نشاطه المتهرب من الضريبة وقد يحدث العكس رغم ظة الإيرادات في هذه الحالة للظهور بالمظهر اللائق.

ولن كان لا يؤخذ بالمظاهر الخارجية حاليا في مصر شأنها شأن النظم الضريبية الحديثة في بعض الدول إلا أنها تعتبر أسلوباً تكميلياً للرقابة على صحة إقرار الممول في إقراره الضريبي.

٢ -- التقدير بواسطة الشرع :

أعطى القانون المحق للإدارة الضريبية في تقدير (^{٣)} القيمـــة الحقيقيــة للوعاء الضريبي في بعض الحالات استناداً إلى ضوابط قانونية، ومثال ذلك الحالات الآتية:

⁽۱) د. حسن ربیع: الرکن المعنوی فی جرائم المخدرات، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ۹.

الا يؤيد البعض فرض الضرائب بأسعار عالية كما في الدول المتقدمة حتى لا يسؤدي إلسى النهرب، المزيد راجع: د. خلاف عبد الجابر خلاف: الملاقات الاقتصادية الخارجيسة، دار النهضة العربية، ٧٠٠، ص ٨٤.

أ - حالة تعديد الإيرادات الداخلة في وعاء النضريبة على إيرادات الشروة العقارية:

إذ قرر القانون رقم ٩١ أسنة ٢٠٠٥ بنص المادة (٣٨) منه على أن تحدد إيرادات الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة المفروضة طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١٩٣٩ وذلك بعد خمصم (٣٠٪) مقابل جميسع التكاليف والمصروفات.

ب – حالة تعديد إيرادات الاستغلال الزراعى:

ويكون للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة، وما يجاوز فداناً واحداً من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية، ومشائل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء هذه المشائل للمنفعة الخاصة لأصحابها، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وذلك إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض، أما إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض، أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية المشار إليها وذلك بعد خصم (٣٠٪) من هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات(١).

ج – تعديد إيرادات العقارات المبنية :

وذلك على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتحدة أساساً لـربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في

⁽۱) مادة (۲/۳۸) من القانون ۹۱ اسنة ۲۰۰۵.

شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم (٤٠٪) مقابل جميسع التكاليف والمصر وفات (١٠).

د – حالة الإيرادات الفاتجة من تأجير الوحدات المفروشة أو جزء مفضا لأى غـرض كان:

ويتم ذلك فى تحديد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوماً منه (٥٠٪) مقابل جميع التكاليف والمصروفات^(١) كما تغرض ضريبة بسعر (٢٠٥٪) وبغير أى تخفيض على إجمالي الإيسرادات الناتجة عن التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المسدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها سواء كان التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها سواء كان التصرف عليها بحالتها أو بعد القامة منشآت عليها سواء كان

وفي كل هذه الحالات يكون تحديد وعاء الضريبة بناءاً على نصص قانوني والقصد من ذلك هو أن الإدارة الضريبية تحاول استخدام القسرائن القانونية للوصول إلى معرفة حقيقة الدخل الخاضع للضريبة بصورة تقريبية وتكون أسهل للممول معرفتها مقدماً دون عناء البحث والحساب⁽¹⁾.

٣ - التقدير بواسطة القرارات الوزارية :

القرارات الوزارية تساعد على تقدير الضريبة فيمــا تتــضمنه مــن نصوص بناءاً على تقويض من المشرع والتقدير بهذه الوسيلة يشمل نوعين من القرارات هما:-

⁽١) مادة (١/٢٩) من القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥.

⁽۱) مادة (٤١) من القانون رقم ٩١ استة ٢٠٠٥.

⁽T) مادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

⁽۱) د. زين العابدين ناصر، د. عبد العنم عبد الغنى: أصول العالية العامة والتشريع الضربيي. بدون ناشر، سنة ٢٠٠١، ص ٣٣١.

أ - قرارات وزير المالية منفرداً :

وهذه القرارات (۱) توضح تفصيل ما أغفله القانون ۹۱ السنة ۲۰۰۵ ولاتحته التنفيذية من توضيح أو بمعنى آخر بما فوضه القانون بإصدار هذه القرارات لما له من سلطة تنفيذ أحكام القانون إذ بنص المادة (۱۲۱) من الفانون رقم ۹۱ لسنة ۲۰۰۵ قرر للوزير (۱) دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلازم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولاتحت

⁽١) أهم القرارات الوزارية الصادرة بناءاً على القانون رقم ٩١ أسنة ٢٠٠٥ والمعسدل بسالقرار يقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥، نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٥/٩/٢٨. هي: القبر ار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية والمحلة بالقرار رقام ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية في ٢٠٠٦/٤/٣، القرار رقم ٥٣٠ ليسنة ٢٠٠٥ بيشأن تحصيل مبالغ تحت حساب الضربية للمهن غير التجارية المستحقة عثلي المحامين طبقا للمادة (٧١) من القانون، والقرار رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية في تطبيق المادة (٧٠) من القانون، القرار رقم ٥٣٢ اسنة ٢٠٠٥ بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب السضريبة للمهن غير التجارية طبقا للمادة (٧١) من القانون، القرار رقم ٥٣٣ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المبالغ الواحب تحصيلها عند تجديد أو نقل رخص السيارات طبقا للمادة (٦٩) من القانون، القرار رقم ٥٣٤ لبينة ٢٠٠٥ بشأن النبية التي تجسل من قيمة أوار دات تحت حساب الحضريبة طبقيا للمادة (٦٧) من القانون، القرار رقم ٥٣٥ لمنة ٢٠٠٥ بتحديد الجهات والمنشآت التي تلتــزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة طبقا للمادة (٢/٥٩)، القرار رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ بــشأن المبالغ التي تحصل تحت حساب الضربية استنادا للمواد (٦٦)، (٦٨)، (٧١)، القسرار رقسم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد أوجه النشاط التجاري والصناعي طبقا للمادة رقيم (٥٩) مين القانون، قرار رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ في ٢٠٠٦/٢/١ بتحديد الشركات التـــي تباشـــر نــشاط التمويل وهي شركات التوريق وشركات التأجير التمويلي، استنادا لــنص المــادة (٥٦) مــن القانون. المزيد عن هذه القرارات أو الكتب الدورية المنفذة الأحكام قانون ضريبة الدخل، انظر: وزارة التجارة الخارجية والصناعية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠١، وكسناك ورارة المالية، مصلحة الضرائب العامة، سبتمبر ٢٠٠٥، وكذلك الجريسة الرسيمية أعبدات منفر قة.

⁽۱) يقصد بالوزير: وزير المائية كما هو موضح بنص المادة رقم (۱) من القانون ۹۱ السنة ۲۰۰۵.

التنفيذية ومن هذه القرارات ما نص عليه القانون رقم ٩١ سنة ٢٠٠٥ فــــى الآتي:

١ – أحال القانون ٩١ لمسنة ٢٠٠٥ في نص مادته رقم (١٨) بسأن يسصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبة وإجراءات تحصيل السضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تتمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ وذلك بما يتفق مع طبيعتها ويبسر أسلوب معاملتها الضريبية".

وفي هذا الخصوص نجد - رغم عدم تحديد ماهية ومفهوم المنسشات الصغيرة ضمن المعانى المبينة والمقصود بتعريفها بالمادة (۱) مسن القانون رقم ۹۱ السنة ۲۰۰۵ - هذا النص يميز بين الممولين في المعاملة الضريبية حيث إن المنشآت الصغيرة هي التي لا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه (۱) وأسند القانون المدفوع عن خمسين ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه وإجراءات تحصيل الوزير أن يصدر قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح هذه المنشآت لما ينفق مع طبيعتها وبيسر أسلوب معاملتها الضريبية - والذي تأخر كثيراً صدور قرار بينلك - وهذا التميز في التيسير في المعاملة يتعارض مع ما قسرره الدستور بيأن المواطنين أمام القانون سواء ويقصد بذلك أن جميع الممولين متساوون أمام قانون الضريبة وبالطبع لا يقصد أن يدفعوا نفس مقدار الضريبة (۲) فضلاً عن التعارض بين نص المادة (۱۸) من القانون الذي يقسرر أن تسمري

المادة (١) من القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ المنشور في الجريدة الرسمية عدد ١٠٠٤/٦/١٠.

المزيد راجع: د. محمد محمد عيد اللطيف، مرجم سابق، ص ١٣٤.

الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعي ٠٠٠٠ والأنسشطة الصغيرة.

بالإضافة إلى أن القانون الضريبي أولى الاهتمام بقانون تتمية المنشآت الصغيرة رغم أن هذا الأخير تضمن امتيازات خاصسة (١) وكان من الواجب أن يحدث العكس بألا تتعارض أحكام هذا القانون منع قانون الضرائب على الدخل.

وأخيراً إغفال تحديد هذه القواعد يعطى دافع إلى أنها تختلف عما وردت بالقانون، في حين أن اللائحة التنفيذية وقرارات وزيسر الماليسة المختلفة من شأنها تفسير ما ورد بالقانون باعتبار هما من المبادئ الكاشفة وليس ناشئة الأحكام معينة.

٢ – ما نص عليه القانون في المادة (٣٣) على أن تجدد الإيرادات الداخلية في وعاء الضريبة سنويا على أساس صافى الإيرادات، خيلال السينة السابقة ... ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفقا أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

⁽۱) لا مجال للحديث عن هذا القانون – رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ – ولكن لكتفي هذا القانون بــأن يتضمن امتيازات خاصة في أحكامه إذا أولى المشرع الضريبي الاهتمام به حيث إنه يخص فئة معينة من الشباب تشجيماً للقضاء على البطالة. ولا يكون هناك إلزام لهذه المنهشات بإسماك دفاتر وأن القرار الوزاري لهذه المنشات سوف يحدد ضريبة مقطوعة خاصة بها. المزيد راجع – موسوعة المستشار الشعريبي، مرجع مبايق، ص ٢٧٦.

وقد شملت الإيرادات من المهن غير التجارية عائدات النصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو النتازل عن مكاتب مزاولة المهنسة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب. وقد رأى السبعض شبهة عدم الدستورية في هذه الحالات نتيجة عموضها وعدم توضيحها (١).

ب - قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزراء آخرين :

نظراً لما يكون عليه اختصاص كل وزير في حدود مسئوليته المنصاص محدود، وقد يتطلب الأمر إصدار بعض القرارات المسشتركة لإنجاز أعمال معينة مطلوبة لذاتها فقد أجاز المشرع الضريبي في بعض الحالات صدور قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزراء آخرين بتحديد طبيعة النشاط ومن أمثلة ذلك ما نص عليه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الحالات الآتية من اشتراك وزير المالية مع:

١ – وزير الزراعة :

ينحصر الاختصاص بصدور قرار وزير المالية بالاتفاق مسع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التي تعتبر بعدها منتجة، وبيان أنسواع المحاصيل البستانية، وذلك لتحديد إيرادات الاستغلال الزراعي المحاصسيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة طبقا لنص المادة (٣/٣٨) من القانون رقم ٩١ لمسنة ٢٠٠٥، نظراً لأن وزير الزراعة هو المسئول عن أعمال الزراعة في مصر، ولما يحمله من خبرة وتخصص كاف في هذا المجال، بالإضافة إلى حالات الأعفاء المنصوص عليها في المادة (٤١) والتي يخستص فيها

⁽۱) د. جلال الشافعي: در اسة انتقادية مقارنة لقادرن الضربية على الدخل، مرجع بسابق، ص

وزير الزراعة بالاتفاق مع وزير المالية في وضع المعسابير الاسترشسادية لنحديد الناريخ الذي تعتبر فيه الأرض الصحراوية منتجة.

٢ وزير الصناعة :

قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المسادة (٥٦) بأن تخصع المضريبة بسعر (٢٠٪) المبالغ الذي يدفعها أصحاب المنشآت الغرديسة والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر، والجهات غير المقيمة التسى لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر، وذلك دون خصم أي تكاليف منها، وتشمل هذه المبالغ ما يأتي: (١) العوائد. (٢) الإتاوات عدا المبالغ التي تدفع الخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة.

ويحدد وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

٤ - التقدير بناءًا على أسس وقواعد معينة لكل نشاط :

فالإدارة الضريبية لها أن تصدر تعليمات تقسيرية، ومنشورات نتعلق بكيفية تفسير، وتطبيق القانون، ولاتحته التنفيذية؛ وهذه التعليمات ملزمة للخاضعين للسلطة الرئاسية أما بالنسبة للممولين، فلا النزام عليهم بتطبيقها وإنما هم ملتزمون بالقانون وبتفسير المحاكم لها، ومتى وضعت هذه التعليمات لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من الممولين وفق شروط حددتها مصبقاً وجب عليها اتباعها ويتعين على المحاكم

الاسترشاد بها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين الممولين الذين تتوافر فيهم شروط أعمال أحكامها(1).

والأمر بالنسبة للممول يختلف إذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات حقوقاً، وقامت الإدارة الضريبية بمخالفة هذه المنشورات أو التعليمات التي يمكن وضعها عندنذ بأنها بمثابة لوائح تسؤثر فسي مراكز الممولين، وفي هذه الحالة يحق لهؤلاء الآخرين أن يطعنوا فسي تسصرف الإدارة الضريبية، وكذلك إذا رتبت هذه المنشورات أو التعليمات إلزاماً على الممول، فإنه يستطيع أيضاً أن يطعن فيها إذا قُدر أنها غير مسشروعة عسن طريق دعوى الإلغاء ضد هذه المنشورات أو التعليمات، وذلك خلال المدة القانونية والتي يفترض أن تُعلم الإدارة الضريبية الممولين بها حتسى تبسين موقفهم منها(۱).

وقد تصدر الإدارة الضريبية هذه المنشورات، والقرارات بعد البحث مع الممول، والمأموريات المختلفة، والحوزارات، والنقابات، والفرزف التجارية، وكذلك بالبحث في أحكام المحاكم حتى تكون صائبة لتطبيقها على الأشطة المختلفة، وتظهر أهمية هذه المنشورات، والتعليمات في الحالات التي لم تظهر من تطبيق النصوص القانونية عليها مثل الأنشطة التي تخضع لأكثر من طريقة في المحامية مثل الوساطة، والسمحرة فهل خصوعها للضريبة يندرح تحت الصفات العارضة أو تحت إيرادات النشاط التجارى والصناعى!؟ بالإضافة إلى الأنشطة الجديدة التي تظهر طبقاً للتطوور

⁽۱) نقس ۲۵٤٥ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠٠٢/٤/٢٢.

⁽٢) د. زكريا محمد بيومي: المنازعات في ضريبة المبيمات، دار الكتب القانونيسة، ١٩٩٣، ص

التكنولوجي مثل ألعاب الكمبيوتر، والتجارة عبر الإنترنت فهذه الأنشطة على قدر زيادة أرباحها يسهل على أصحاب هذه المنشأت التهرب منها ضسريبياً وبالتالى بحبّاج إلى وعي من جانب الإدارة الضريبية لمواكبة العصر حتى لا نقلت هذه الأنشطة من لمحاسبة الضريبية.

وقد استحدث المشرع الضريبى بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكاماً جديدة وبما يطلق عليها القرارات المسبقة Advanced Rulings وذلك بنص المسادة (١٢٧) من القانون وتبين أحكامها كالآتى:

تعریفها: هی القرارات التی تصدرها الإدارة الصریبیة بناءاً علی طلب الممول لتحدید المعاملة الضریبیة التی تطبق علیه فی المستقبل عند ایرامه صفقة محددة أو إنجازه معاملة بذاتها، أو مزاولته لنشاط معین، بحیث یکون هذا القرار ملزماً للإدارة الضریبة، ولا یجوز لها تغییره أو العدول عنه، طالما لم یحدث تغییر جوهری فی موضوع القرار، أو فسی القانون المتعلق به(۱).

خصائص القرارات المسبقة : يتضح من نصوص القانون أن القرارات المسبقة لها عدة خصائص أهمها ما يلى:

١ – أنها قرارات فردية تصدر الممول على حدة فى الأصل ويجوز الاستثناء بأن تصدر لعدد من الممولين بناءاً على طلب جماعى مسنهم انسشابه ظروفهم، أو اشتراكهم فى معاملة واحدة، أو أن يطلب ممول واحد إصدار هذا القرار نياية عنهم. ولا يستقيد منها أو يلتزم بها ممولون آخرون لم يكونوا طرفا فيها. ولا تلتزم الإدارة الضريبية بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق.

⁽١) د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ١٧٨.

- ٢ أنها قرارات تعالج موضوعاً محدداً عن معاملة محددة نتم في المستقبل ولا نتعلق بإيداء الرأى في مسائل نظرية أو حالات افتراضية أو بنفسير نصوص قانونية ليس لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها.
- ٣ أنها ذات طابع مُلزِم للإدارة الضريبية، لا يجوز لها أن تخالفها إلا فــى حالة حدوث تغيير جوهرى بتطلب التحلل منه على أن يشترط أن يكون التغيير النجوهرى بموضوع القرار أى بالــصفقة المحــددة، أو لتغيير القانون المتعلق بها. أو يقرر القضاء معاملة مختلفة في حالــة الممـول مقدم الطلب وكذلك لا يعتبر تغييراً جوهرياً يستلزم العدول عن القــرار المسبق صدور أحكام قضائية لممولين آخرين.

مزايا القرارات المبقة :

أولا : بالنسبة للممول :

- ١ نوفر فرصة لحصول الممول على رؤية واضحة عن فكر الإدارة الضريبية، تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية. وما إذا كان من الأفضل أن يستمر فيها أو يتوقف عنها.
- ٢ تساعد الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بـ صورة صحيحة،
 وليست محلاً للمنازعة ببنه وبين الإدارة الضريبية ليقين معرفت بسا
 يطبق عليه من شأن هذه المعاملة.

ثانياً : بالنصبة للإدارة الضريبية :

ا خلق علاقة مباشرة وأكثر انفتاحاً بين طرفى العلاقة الضريبية تجعل تطبيق القانون واضحاً ويقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات.

٢ - تجعل تطبيق الإدارة الضريبية القانون الضريبي أكثر وضوحاً، ويمنسع
 من اتخاذها القرارات التمييزية لصالح الممولين أو ضدهم.

عبوب القرارات المسبقة :

أولاً : بالنسبة للممول :

- ١ نسبب إرهاق الممولين في محاولة إفناع الإدارة بتطبيق قراراتها المسبقة
 التي أصدرتها من قبل على حالاتهم.
- ٢ وسيلة لضغط على الممولين بطريق غير مباشر لإنشاء علاقات غير مشروعة بين الممول، والمختصين بإصدار القرارات المسبقة لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة.

ثانياً : بالنسبة للإدارة الضريبية :

- ١ تفتح مجال الفساد بين الممولين والإدارة الضريبية.
- ٢ تساعد على تجنب الضريبة من خلال تتبيه الممسول إلى الثفرات القانونية التي يمكن من خلالها ترتيب معاملاته أو صفقاته المسستقبلية على النحو الذي يقال من التزاماته الضريبية.
- ٣ تؤدى إلى تكرار الإجراءات بتكرار طلبات الممولين على الرغم من تشابه تعاملاتهم أو اتفاقها بصورة جوهرية من الناحية الضريبية مما يعنى ضباع وقت الإدارة الضريبية.
- ومن نص المادة (١٢٧) من القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ والتي نتص . على أن: الممول الذي يرغب في اتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن ينقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكـام

هذا القانون على تلك المعاملة ويجب أن يقدم الطلسب مستوفياً البيانسات ومصحوباً بالوثائق الآتية: (١) اسم الممول ورقم حصره الضريبي. (٢) بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها. (٣) صور المستندات والعقود والحسمابات المتعلقة بالمعاملة.

ويصدر رئيس المصلحة قراراً في شأن الطلب خلال (٦٠) يوماً من تاريخ تقديمه ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال نلك المسدة، ويكون القرار مازماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار".

فعلى الرغم من أن المشرع الضريبي المصرى استحدث هذا النظام كوسيلة من وسائل دعم الثقة بين طرفي العلاقة المضريبية إلا أنسا نجد البعض^(۱) قد اعترض - وبحق - على هذا النص وذلك للأسباب الآتية:

- ۱ أن القرار الذى تصدره المصلحة مسبقاً فى شأن المعاملة بلزم المصلحة وحدها، دون النص على التزام الممول به، مما يقيد يد المصطحة فـى الرجوع عن قرارها، بينما تكون يد الممول طليقة فى أن يلتـزم بهـذا القرار أو لا يلتزم به، وبالتالى لن تمتنع المنازعة الضريبية رغم إصدار القرار المسبق، إذ للممول الطعن إدارياً وقضائيا عليه.
- ٢ أن المدة المحددة لإصدار القرار بستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب قد تكون غير كافية وخاصة في الحالات المستجدة المطلوب بحثها والإيضاحات عنها. ولكن نعتقد أن هذه المدة كافية وخاصة مع التقدم التكولوجي في سرعة البت ودقته.

⁽١) د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الجديثة، مرجع سابق، ص ١٨٨.

- ٣ أن الممول الحق في طلب إصدار قرارات مسبقة في جميع أسواع التعاملات بغض النظر عن أهميتها، أو مدى سبق ارتباطه في معاملات مماثلة وخضوعه للضريبة عنها من قبل، مما يضيم الوقت المصلحة.
- ٤ لم يحدد القانون وكذلك لاتحته التنفيذية ضوابط تنفيذ هذه المادة رغمم أهميتها وإن كان ظاهر النص يوحى باستفادة المستثمرين الجدد إلا أن المشرع حدد أن يكون الشخص ممولاً وله رقم حصر ضريبي أى لا بجوز للممول ابتداءاً أن يطلب من الإدارة الضريبية قراراً مسبقاً بعكس ما هو واجب أن تتبعه الإدارة الضريبية المصرية كباقى الدول.
- لم يحدد المشرع الحالات التي لا تطبق بشأنها هذه القرارات و لا معيار التأثير للمعاملات التي لها آثار ضريبية.
- آلزم المشرع بأن يتقدم العمول بطلبه إلى رئيس المصلحة دون مراعاة التقويض في الاختصاص.
- ٧ أعطى القانون للإدارة الضريبية ملطة التنصل من القرار الذى تصدره مخالفاً للهدف الذى حدده المشرع من توثيق العلاقة بين الطرفين بنص هذه المادة في حالة اكتشاف الإدارة الضريبية عناصسر للمعاملة لسم تعرض عليها قبل إصدار القرار، وبالتالى يفقد النص الهدف منه بسألا نترم الإدارة الضريبية، ولا الممول بهذا القرار.

ه – التقدير بواسطة التحقق من صحة الإقرار وإقرارات الغير :

وفى هذه الحالة قد نتحقق الإدارة الضريبية من صحة الإقرار المقدم من الممول، وكذلك الإقرارات المقدمة من الغير والتي قد تعبر عن صححة وصدق المعلومات حيث يكون لا دخل للممول في الإقرار المقدم من الغيسر عن أعمال تخص الممول نضه، ويظهر ذلك في قيمة العبالغ المستقطعة من المنبع أو التي ألزم القانون بعض الجهات أن تخصم أو تحصل مبالغ تحـت حساب الضريبة، وقد سبق الحديث عن هذه الأحكام.

صعوبات التقدير الضريبي :

أثناء عملية الربط النقديري تواجه اللادارة الضريبة عسدة صسعوبات يمكن أن نذكر أهمها كالآتي:

- ا حدم وجود بيانات دقيقة عن معدلات الربح في كل صناعة أو تجسارة
 حتى يمكن الاسترشاد بها أثناء عملية النقدير.
- ٧ عدم وجود إحصائيات تبين متوسط إنتاج الممول في كافة الأنشطة، واذا نقترح بإنشاء إدارة متخصصة في داخل الإدارة الضريبية تختص بعمل دراسات، وبيانات، وأحصائيات عن كافة الأنشطة الاقتصادية، والمهنية يمكن الاسترشاد بها في حالات الربط التقديري، وتكون شساملة علمي معايير ومقاييس محددة يعلم بها الممولين ومسوظفي الإدارة السضريبية وذور الضبطية القضائية على السواء.
- ٣ امتناع مأمورى الضرائب بأخذ البيانات والإيضاحات من الممول سواء كانت بيانات مكتوبة أو أقوال بعبب عدم الوعى الضريبى للممول معا يؤدى إلى زيادة عبء الإدارة الضريبية في كشف الحقيقة، وحقيقة الربح الخاضع للضريبة عن طريق التوسع في الاستجواب وزيادة التحريسات التى قد تضر الممول وتسبب له انعدام نقته بالإدارة السضريبية، ولسذا الاقراد الاقرار الضريبي نيايسة الفترحنا أن يكون للممول محاسب بتكفل بإعداد الاقرار الضريبي نيايسة

عنه وفى حدود الوكالة القانونية لنقليل البطالة من ناحية وإنجاز الأعمال الضربيية السليمة من ناحية أخرى.

ومع ما قد نكرناه من قبل وبظهور مشكلة عدم توقيع المحاسب على إقرار الممول وارتفاع التكلفة التي قد تظهر نتيجة للعقوبات المغلظة الموقعة على المحاسب ونعنقد أنه من الواجب على المحشرع أن يلزم المحاسب بذلك لتحقيق الهدف المنشود، وبالتالي إيقاظه إذا أغفل عن الممسول المعول الصواب المطلوب منه وفي نفس الوقت عدم إرهاق الممسول بالمغالاة في أتعابه ولذا أقترح لتحقيق ذلك أن تتكفل الإدارة الحضريبية بعده الأتعاب مقابل إضافتها على قيمة الضريبية، على الرغم من أن الممول هو دافعها إلا أنها تكون أقل وطأة من الدفع المباشر مع تقريد حافز (الممول والمحامب) في حالة صحة الإقرار لمسدة معينة مسن المنوات المنتالية وليكن ثلاث سنوات مع تنفسيض قيمة مسن نسسبة الضريبة المستحقة ومنحهم شهادات تقدير ويمكن أن يقوم بهذا العمل أطراف ثالثة مثل نقابة التجاريين أو أحد المكاتب النابعة لوزارة العدل.

٤ - صعوبة الحصول على البيانات الخاصة بمعاملات الممول مع القطاع الخاص، إذ في بعض الأحوال يرفض الممول التعامل مدع الجهات الحكومية إيتعاداً عن الإجراءات الروتينية وصعوبة الحصول على حقه المالى القورى منها، وبالتالى هروب بعض الممولين من التعاملات مع أجهزة الحكومة وهذا أمر يقرره الواقع مما يؤدى إلى عدم حصرهم من ناحية وعدم الحصول على البيانات الدقيقة اللازمة من ناحية أخرى.

أهم واجبات مأمور التقدير :

على مأمورى الضرائب نوى الضبطية القضائية عدة واجبات الزمتهم بها التعليمات التفسيرية^(۱) الصادرة لهم من المصلحة، وأهم هذه الواجبات كما يلى:

- ١ استقلال السنوات الضريبية في التقدير.
- ٢ عدم المحاسبة على أساس تشابه الظروف.
- ٣ مراعاة الارتفاع والنزول في الأسعار، والإشمارة الدقيقة بسالقرارات
 للازمة في هذا الشأن إن أمكن ذلك.
- ٤ مراعاة عوامل التأثير في التقدير (٢) سواء على رقم الأعمال مثل: قدم المنشأة، شهرتها، موقعها، فروعها، فيمة رأسمالها، عدد عمالها، ومعرفة المواد الخام المستخدمة، والمنافسة، والمصروفات، والجهات الذي يتعامل معها، وظروف الممول المعيشية. أو نسب الربح: مشل الأجل والنقد في مبيعاته، الوسط الاجتماعي (ريف حضر) والظروف البيئية وكذلك التطور الحضرى (موديلات). أو الإثنين معا: مثل قدوة الآلات المستخدمة، والتخصص في الإنتاج وطبيعة النشاط التجاري (جملة / نصف جملة / تجزئة)(٢).
- الا يغفل الإطلاع على المستندات أو الدفائر التي بحوزة الممول أنساء
 المعاينة حتى ولو كان الممول لبس لديه دفائر منتظمة.

أ تعليمات تأسيرية الفحص رقم ٢١ أسنة ١٩٩٧.

^[1] إيمان فتحى أحمد مصطفى، مرجع سابق، ص ١٨٢.

۲۰۰۰ تطیمات نفسیریة رقم ۱۱ اسنة ۲۰۰۰.

٦ - الاطلاع على الدفائر التي تلتزم المنشأة باستخدامها بحسب الأصل مثل دفائر البوليس للفنادق، وسجلات العمال بالمصانع والمنشآت، وسجلات

المواد المخدرة بالصيدليات، وسجلات التموين للمخابر ... الخ.

٧ – الأخذ في الاعتبار عدد ساعات العمل والمصروفات والإيرادات لكــل
 منشأة.

سلطة مأمور الضرائب في التقدير :

السلطة التقديرية يمكن التعرف عليها من النصوص القانونية التي يتخلى المشرع فيها عن تحديد جانب أو عنصر معين من قرار الإدارة الضريبية أو نشاطها وعدم تقيدها باتباع مسلك معين، وتتمتع الإدارة الضريبية بسلطة تقديرية لغرس روح الابتداع والابتكار لدى عمسال الإدارة بما يمكنهم من مواجهة التغييرات التي تحدث يومياً والتي يجب أن يتعامل معها بحرية على خلاف ما قد تؤدى إليه السلطة المقيدة من شل حركة الإدارة بالإضافة إلى تحقيق القدر اللازم من المرونة التي تسمح لجهة الإدارة بنطبيق النص على الحالات المماثلة أو المشابهة – والتي لم يذكرها المنص صراحة، طالما توافرت فيها الشروط والأوضاع والقواعد التي تبرر تطبيق النص عليها نظراً للقصور في التشريع لحصر جميع الحالات التي تتعلق بالنص وخاصة ما يستجد منها في ظل التطور التكنولوجي السريع وبالطبع بالنص وخاصة ما يستجد منها في ظل التطور التكنولوجي السريع وبالطبع هذه السلطة تخضع لرقائية القضاء لعدم إساءة استعمال هذه المناطة(١٠).

⁽۱) د. رمضان صديق: السلطة التغييرية لمأسوري الضرائب، مجلة البحوث المالية والضيريبية، مصر، عدد يناير ۱۹۹۸، من ۱۹۰۰.

مراحل التقدير الضريبى :

مرت السلطة التقديرية للإدارة الضريبية والتي يمثلها سلطة المأمور الضريبي في التقدير بمراحل معينة وهي:

- ١ مرحلة اختفاء كل تقدير للإدارة الضريبية وتقيدها بالقانون الضريبي.
- ٢ مرحلة اختفاء كل تقدير للإدارة الضريبية مع ظهور القرارات الإدارية.
 - ٣ مرحلة اختفاء القرارات الإدارية البحتة مع ظهور القرارات التقديرية.
 - ٤ مرحلة اختفاء القرارات التقديرية وظهور السلطة التقديرية^(١).

كما أن سلطة المصلحة ولجان الطعن في تقدير الأرباح جعل لمصلحة الضرائب حق إجراء هذا التقدير بواسطة مأموريها، وجعل لجان الطعن تتولى أمر التقديرات التي تحال إليها. وذلك في حدود الأرقام التي تراهيا مأمورية الضرائب، أي دون أن يكون لها حق زيادتها (٢).

رابعاً : الربط الصحح "تصحيح الربط" Amendment of declaretion.

وهذا النوع من الربط استثناء من حجية الربط النهائي^(۲) وقد حدده القانون بنص المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي تنص على أن: "على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار

⁽۱) للمزيد عن السلطة التقديرية انظر: د. أشرف عبد الفتاح أبو المجد: مفهوم المسلطة المقيسدة والتقديرية للإدارة، مجلة مركز بحوث الشرطة، وزارة الداخلية، عدد بناير ٢٠٠١، ص ٥٨٨.
(١) محمد مرسى فهمي، الشعربية على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العمليسة، مرجمح

سابق، ص ۲۰۰۰.

⁽٣) د. عاطف صدقی، د. محمد أحمد الرزاز، مرجع سابق، ص ٣٩٠.

لجنة الطعن بناءاً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائيا".

وذلك إذا كان هذا الربط قد تم مشوباً بخطأ يندرج تحت حالات معينة محددة بالقانون على سبيل المثال، إذ أجاز القانون لوزير المالية أن يحصيف حالات أخرى بقرار منه. وعلى وجه العموم فى الحالات التى يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط.

وتختص بالنظر في الطلبات المقدمة من صاحب الشأن لجنة تسمى الجنة إعادة النظر في الربط النهائي" وهذه اللجنة مشكلة بقرار مسن رئيس المصلحة ومن بين أعضائها مستشار مساعد من مجلس الدولة، ويكون قراراً نافذاً بعد اعتماده من رئيس المصلحة، ويخطر به كلا من الممسول والإدارة الضربيبة المختصة.

الإجراءات والمواعيد للجددة للجان إعادة النظر:

- ١ يتقدم الممول بطلب إعادة النظر في الربط النهائي إلى اللجنة.
- ٢ خلال (١٥) يوماً من ورود الطلب الجنة نقوم بطلب الملف من المأمورية المختصة.
- على المأمورية إرسال الملف إلى اللجنة خلال (١٥) يوماً من تـــاريخ طلبه.
- ٤ تقوم اللجنة بدر اسة طلب الممول على ضوء مرفقات الملف وتصدر
 قرارها خلال (١٠) يوماً من تاريخ ورود العلف إليها.

ه - يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة ثم يخطر به كل مـن الممـول
 والمأمورية المختصة⁽¹⁾.

شروط تصحيح الربط النهائى :

لكى يتم تصحيح الربط النهائى كما هو محدد فى القانون ٩١ المسنة ٢٠٠٥ فإن هناك عدة شروط لابد من تحقيقها حتى يتم تصحيح الربط النهائى وهى:

١ - تصميح الربط النهائي إنها يكون بناءاً على طلب صاحب الشأن :

وصاحب الشأن في هذه الحالة هو إما أن يكون الممول أو الغير، ولا يتصور أن تكون الإدارة الضريبية من نوى صاحب السأن حيث إن التصحيح يتم في مواجهتها لمصلحة الممول. وكذلك يكون صاحب الشأن من الغير إذ قد يكون أحد الورثة الذي أصابه ضرر من جراء الربط النهائي.

٢ ــ أن يتقدم بطلب التصميح خلال مدة معينة :

وقد حدد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمادة (١٢٤) منه هذه العسدة بأن يتقدم بطلب التصحيح خلال (٥) سنوات من التاريخ الذي أصبح فيسه الربط نهائيا، وهذه المدة محددة بالقانون المدنى وهي مدة تقادم للدين الدورى المتجدد. والمقصود بالتاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً ما يلى:--

١ - في حالات ربط الضريبة بعد الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن
 وكذلك حالات الربط بعد الإعلان في مواجهة النيابة طبقا لأحكام الفقرتين (٣٠ ٤) من المادة (١١٦) من القانون يكون تاريخ اعتبار الربط

⁽۱) مصلحة الضرائب المصرية، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٥٩٥.

أو قرار لجنة الطعن نهائياً بعد مرور ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز على الممول. (مادة 117/ فقرة أخيرة من القانون).

٢ - فى حالات ربط الضريبة بمعرفة المصلحة يكون التاريخ الذى يسمسح فيه الربط نهائياً هو مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول لنمسوذج ربط الضريبة دون طعن عليه. (مادة ١١٧ من القانون).

٣ - في حالات ربط الضريبة بناءاً على قرار اللجنة الداخلية يكون تاريخ
 اعتبار الربط نهائياً هو نفس تاريخ التوصل إلى تصوية مسع الممسول
 و الاتفاق باللجنة الداخلية.

٣ – أن يكون ربط الضريبة نهائيا :

يجب أن يكون ربط الضريبة نهائياً أى غير مطعون فيه أمام أى جهة سواء كانت مأمورية - أو اجنة طعن - أو محكمة حتى يجوز النظر فى تصحيحه إذ أمام الربط غير النهائى فرصة لتصحيحه أمام الجهات الأخرى.

: أن يكون التصميح مستنداً لتقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن $^{(1)}:$

إذ قصر المشرع حق إعادة النظر في قرارات الربط النهائية التى صدرت عن الإدارة الضريبية أو لجنة الطعن دون غيرها مسن القسرارات النهائية الصادرة بناء على حكم قضائى. ذلك لعدم إعادة مناقشة هذه الأحكام أمام لجان إدارية. وكما رأى البعض وبحق أن قسرارات السربط النهائيسة المستندة إلى حكم قضائى لا تتماوى مع القرارات الصادرة عن غير طريق

⁽¹) د. نصمي منصور نفول: تصميح الربط النهائي المشكلات والحاول، المسؤتمر السضريبي الخامس، الجميرة المصرية العالية العامة والضرائب، ١٩٩٩، ص (٣٣ وما بعدها.

القضاء على اعتبار أن هذه الأخيرة مرحلة مراجعة لأوجه الخالف قبال عرضه على القضاء(١).

هُامَساً : ربط الضريبة المبنى على صورية التصرفات :

وهذا النوع حددته نص المادة (٩٢) من القانون ٩١ لمنة ٢٠٠٥ فسى حالة ما إذا ربطت الضربية على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب مسن أيسة التزامات مقررة بمقتضى أحكام القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥، كانا مسئولين بالتضاهن عن سداد الضربية المستحقة على الأرباح.

وعند ثبوت هذه الصورية أو التواطؤ فإنه يعتبر كسلا مسن الممسول الظاهر والممول الحقيقيي مسئولين بالتضامن عن مداد الضريبة المستحقة على الأرباح التي تحققها المنشأة في ظل هذه العلاقة تطبيقاً للنص المستكور مدافاً.

ومجرد تقرير المسئولية التضامنية بين الـشريك الظاهر والـشريك المستتر في دين الضريبة لا يعد علاجاً ناجحاً في رأى البعض (١) -- وبحق -- لمحاربة الصورية في هذه الحالة إذ لم تحول نلك المسئولية وقصد الممـول الحقيقي (الممول المستتر) من الحصول على مزايا ضريبية طالما تحـسب الضريبة على الممول الظاهر وكان الأولى أن يرد قصد الممـول الحقيقـي اليه، فيعاد ضم الأرياح المنسوية إلى الممول الظاهر إلى الممـول الحقيقـي ويطبق القانون على هذه الأرباح لمنع حصول الممول الحقيقي على أية مزايا

۱۱ د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضربية، مرجع سابق، ص ۲۰۹.

⁽٢) د. رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ££4.

غير مشروعة أدون تخوف من نقائم دين الضويبة، حيث بيدا التقائم في هذه الحالة من تاريخ علم مصلحة الضرائب بصورية العلاقة بين الممول الظاهر والممول الجقيقي، مع بقاء المعولي الظاهر مسئه لا بالتضامين عن السخيريية المستحقة على هذه الأرباح ويمكن أن يتضمن القانون نصاً يعاقب الممول الظاهر عن مساهمته في نشأة هذه العلاقة.

ويختلف بذانالوضيع في حالة بوجود شركة بيجاصة، وهبي شبركة مستترة لا تتوافر لها الشخصية المعنوية ويتعقد بين شخصين أو أكثر لاقتسام الأر باح والخسائر الناشئة عِن عمل تجاري أو أكثر يقوم به أحد البشركاء باسمه الخاص (المشريك الظاهر) حيث لا تطبق المادة (٩٢) من القانون ٩١ لبينة ٥٠ مر٢ على شركة المحاصة من ناحية افتراض المعبئولية التصامنية، ذلك لأن شركة المحاصة تعد بليلا على الصورية والتواطؤ وإنما هي صورة مشروعة من صور المشاركة ومن ثم يرجع في تقرير مسمنولية السشركاء المستترين عن الضريبة المستحقة على الشريك الظاهر في شركة المحاصة إلى اتفاق الشركاء في هذا الخصوص، حيث تعد المنشأة في حالسة شركة المحاصة منشأة فردية، والمسئول هو الشريك الظاهر واليس هناك تجزئت للإيراد أو الأرباح، وأرباح ورأسمال الشركة كلها ضامتة لدين المصريبة، ويمكن اقتضاؤه في أي وقت. لذلك تربط الضربية في شركات المحاصنة باسم الشريك الظاهر، دون التفات إلى ما قد يكون هذاك من شركاء مستترين مهما كانت صفتهم، لأن واقع الحال فيها أن هذاك شخصًا واحداً ظاهراً أمام الغير يتعامل باسمه ويلتزم عن نفسه.

ولم يشأ المشرع أن يجعل من مجرد التنازل عن المنشأة أو نقل ترخيصها إلى من تربطه بالممول علاقة على، أو علاقة قربى قرينة قاطمة على الصورية أو التواطؤ، بل اشترط أن تثبت هذه الصورية، مما يلقى عبدًا على مصلحة الضرائب(١).

وفى قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ قـ د حــدد المعاملات الوهمية وهي التي تشمل على وقــف الموجــودات أو هبتهـا أو التعاقد أو إجراء أي اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو دخلها وهي كالآتي:

- ١ إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل سنه الثامنة عشرة من عمره عند بدء المنة التي تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل طبقا للقانون الفلسطيني لضريبة الدخل رقم ١٧ لمنة ٢٠٠٤ دخلا للشخص الذي أجرى معاملة التصرف.
- ٢ إذا نشأ دخل من معاملة تصرف بصح الرجوع عنها إذا تضمنت نسصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى السخص الذى أجرى معاملة التصرف أو إذا أمكن من السيطرة على إلدخل أو الموجودات التي يتأتى منها الدخل مباشرة أو غير مباشرة.
- ٣ إذا رأى مأمور الضرائب أن معاملة من المعاملات التى تتزل أو تهدف إلى تتزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص مصطنعة أو وهمية، أو رأى أن معاملة تصرف لم نتفذ في الواقع يجوز له أن يهمل تلك المعاملة، ومن ثم نقدير المضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناءاً على ذلك الأساس.

⁽۱) د. طارق خیاط: موسوعة خیاط الضرائبیة، بدون ناشر، ۲۰۰۱، ص ۳۷۱.

٤ - ليس في أحكام هذه المادة رقم (١٣) من القانون ١٧ المسنة ٢٠٠٤ الخاص بالقانون الفلسطيني لضريبة الدخل ما يجحف بحق أي شخص قدرت. الضريبة عليه في الاعتراض على التقدير وفي الاستثناف المحكمة المختصة على تقدير الضريبة.

و اإذا تعاطى شخص غير مقيم أى عمل أو نـشاط أو مهنـة خاضـعة الضريبة بموجب أحكام القانون القلمطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لمنة الضريبة بموجب أحكام القانون القلمطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لمنة على العمل بصورة لا تترك المقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، نقدر الضريبة بالنظر إلى الأربـاح الحقيقيـة على غير المقيم وعليه دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن الدفع يلـزم الشخص المقيم بدفع الضريبة، على هذا الأساس إذا ثبت موء نيته (١)،

وفى القانون اللبنائي في حالة التضامن تكون بين أصحاب المؤسسة بعد المنتاليين أي بين أصحاب المؤسسة بعد المنتاليين أي بين أصحاب المؤسسة الأصليين، ومن تتنقل إليه المؤسسة بعد ذلك وسواء كان هذا الانتقال مجاناً أو ببدل، إجبارياً أو اختيارياً، وتستمر هذه المسئولية التضامنين ما دام استحقاق الضريبة لم يسمقط بالنقادم على أن التضامن المذكور استتاداً المادة (٣٨) من القانون الضريبي اللبناني لا يشمل التكاليف التي نفرض باسم البائع بعد انقضاء سنة على تاريخ البيع كما هـو مسجل لدى الدوائر المائية المختصة(٢٠).

۱۲ مادة (۱۳) من قانون الدخل الفلسطيني رقم ۱۷ لسنة ۲۰۰٤.

۲) د. علال أحمد حثیش، د. مصطفی رشدی شیحة: النظام الضریبی اللبتائی، الدار الجامعیة، ۱۹۹۲ میر ۲۰۱۰.

ولم يحدد القانون الضريبي المصرى المدة التي يتم خلالها التـصرف أي خلال السنة التي يخضع إيرادها للضريبة أو السنوات التالية لها، لكن قرر بأنه لا يجوز المصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات أو ست سنوات حسب الأحوال المبينة بالمادة (٩١) من القانون ٩١ لـسنة

سادساً : الربط العجل :

وهذا الربط حددته المادة (-4/٩) من القانون رقم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ بأن لرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بـأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضرائب. على أن يخطر بالنموذج المحدد بعناصر ربط الضريبة(١).

وقد نص المشرع على ذلك حتى لا يتعرض المال العام للضياع بأن أوجب تحصيل الضريبة قبل الأجل المحدد لها. وقد استرط لتحقق ذلك عدة شروط وهي:-

١ - أن يصدر قرار الربط قبل حاول التاريخ المحدد الستحقاقها.

٢ - صدور قرار الربط من رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية.

٣ - أن يكون هناك دليل على أن الممول يخطط التهرب من الضرائب ويقع
 عبء الإثبات على الإدارة الضريبية في ذلك.

⁽۱) د. طارق خیاط، مرجع سایق، ص ۲۷۰.

- أن تغطر الإدارة الضريبية الممول بعناصر ربط الضريبة فــى هــذه
 الحالة بنموذج رقم (١٩) ضرائب.
- ٥ أن يتم اتخاذ هذا الإجراء خلال المدة المحددة بالمادة (٩١) من القانون رقم ٩١ لمسنة ٩٠٠٥ وهي خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المسدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ومجال إجرائها يظهر واضحا في خلال المدة المحددة في القانون وهي مت سنوات في حالــة ما إذا كان الممؤل متهرباً من أداء الضريبة.

وتبدو المشكلة واضحة أمامنا بأن المشرع جعل هذا السنص لسلادارة الضريبية سيفاً تسلطه على رقاب الممولين تعسفاً في استعمال سلطتها بإدعاء أن المال العام معرض للضياع نتيجة لوجود دليل قد يتحقق نتيجة لمشكوى كيدية أو عدم وعى من موظف الضرائب يترتب عليه استعمال هذه الملطة. وخاصة أن الأمر (الربط المعجل) يبدو في ظاهره أن قراره بيد وزير المالية وأنه الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية وليس بسلطة قضائية. وهذا من شأنه زيادة نسبة الضرر الواقعة على الممول مع وجود فرصة لاتعمدام اللثقة بين الممول و الإدارة الضريبية.

سابعاً : الربط بقرار لجنة الطعن :

لجنة الطعن كما سبق أن أوضحنا اختصاصاتها وأحكامها، لما لها من الصفة الحيادية لها أن تصدر قراراً بربط الضريبة في الحالات المعروضسة عليها ومن الحالات التي نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على اختصاص لجنة الطعن في إصدار قرار الربط كما في حالة ما إذا كان الممول بخضع للضريبة على المرتبات فله خلال ثلاثين يوماً من تساريخ استلام الإيسراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى

الجهة التي قامت بالخصم ويعد استكمال الإجراءات التي سبق أن أوضحناها، فإذا نبين للمأمورية صحة الطلب المقدم بالاعتراض كان عليها إخطار الجهة بتعدل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتيع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعدين عليها إحالته إلى لحنة الطعن ويكون ربط الضريبة واجبة الأداء مس واقسع الربط على أساس قرار لجنة الطعن.

وطبقاً للمادة (١١٩) من القانون رقم (٩ لسنة ٢٠٠٥ يكسون فسي الحالات الني يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقبدم سن الممول على عناصر رجل الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور بودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ المحافظة المح

ثامناً إلربط القضائي :

لكل من الإدارة الضربيبية والممول الطبين في قرار لجنة الطعن أسلم المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية، خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار كما هو مبين بالقانون رقم ٩١ لسنة ٥٠٠٠. وكما أوضحنا ذلك سلفاً.

والتحصين ولاية المعكمة في نظر الطعون التي نقدم البها مسن الإدارة الضريبية أو الميول في حدود قران المجلة الطعن(١) وعليها أن تقسمل فيي أوجه إعتراضات الممول على تقديرات الإدارة الضريبية الشي سدق لسه

⁽١) طمن ٢:٦ لمنية ٢٢ ق. يجلسة ١٠٠٤/٦/١٠ مشار اليه في د. رمسضان مسديق: الهساء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الفراتين الضريبية والانفاقيات الدولية، مرجع مسابق، ص ٢٩٤.

عرضها على لجنة الطعن وبحثها، أو أصدرت قراراً فيها، حيث إن المحكمة غير مغتصة بتقدير الأرباح لبنداءاً.

كما يمتدع على المحكمة أن تعيد إثارة مسألة سبق أن صدر بـشأنها قرار من لجنة الطعن صار نهائياً لحدم الطعن عليه أمام القضاء في الميعساد وأنه إذا اعترض الطاعن أمام المحكمة على ربط الضربية، على أساس أن التقدير مبالغ فيه، ولهذا فهو يطعن على ما جاء فيه جملة وتقصيلاً فإن مسا يثيره الطاعن أمام المحكمة من دفرع يدخل ضمن طعنه العام السشامل فسي التقدير بحيث يجوز إيداء، ولو الأول مرة أمام المحكمة.

تاسعاً : الربط القطعي (السعر الضريبي) :

وهذا النوع هو الأخير من أنواع الربط السضريبي ويتميز بانمسدام السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحديد الدين السضريبي إذ السضريبية تحدد بناءاً على أسعار ثابتة محددة بالقانون مسلفاً لكسلا طرفي العلاقسة الضريبية واستثناء من النسب المحددة بالسعر العام الموضح بالمادة ٨ مسن القانون(١) ويمكن أن نقسم هذا النوع حسب الأسعار الآتية:

أ - المسعر المحدد بنسبة (٢٠,٥): وهو ما حددته المادة (٤٢) مسن القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥ في حالة فرض الضريبة بنسبة قطعية وبغير أى تغفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في المعارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء النصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جرزء

⁽۱) سبق أن أوضطا سلفاً بعض نسب السعر الضريبي لبعض النظم الضريبية المختلفة، والدرّيد من ذلك راجع: د. محمد خير المكام، دور السياسة الضريبة فى البلاد العربية المشتركة، مرجع سابق، ص ٤٤٩.

منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

ويقصد بالنصرفات: كل ما من شأنه أن يؤدى إلى نقل الملكية كالبيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة وتقديم العقار كحصة فسى شركة ويقوم بها الممول عن إرادة منه وذلك بخلاف الوقائع القانونية التى تكسب الغير حقوقاً على العقار بغير إرادة مالكه كالميراث والحيازة كما يجب أن يكون هذا النصرف قد تم شهره وأن يرد على عقار مبنى أو أو اضى داخل كردون المدينة أما غير ذلك فلا يخضع للضريبة (۱۱). ومن المشكلات في هذا الصدد هو أن المشرع أخضع النصرفات داخل الكردون الضريبة دون خارج الكردون وقد تحقق هذه التصرفات أرباحاً أكثر، وكذلك حدوث ازدواج ضريبي بأن التصرف بخضع لقيمة التصرف وكذلك الربح الرأسمالي الناتج عن البيع.

ب - السعر المحدد بنسبة (١٠٪): وهو ما حددته نص المادة (١١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتسرى الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خسدمات تحت إشرافها، كما تسرى على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية. وبغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر.

ج – السعر المحدد بنسبة (۲۰٪): وهذا السعر محدد بالقانون رقسم
 ۱۹ اسنة ۲۰۰۵ في ثلاث حالات كالآتي:

 ⁽۱) د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبي وفقاً للقانون ۹۱ اسنة ۲۰۰۵، مرجع سابق، ص
 ۲۸۹

الحالة الأولى: بنص المادة (٩٤) من القانون رقم ٩١ لـ سنة ٢٠٠٥ وهو الخاص بالضريبة على أرياح الأشخاص الاعتبارية (١) إذ قد نص القانون على أن يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عـ شرة جنبهـات أقــل ويخــضع للضريبة بسعر (٢٠٪) من صافى الأرياح السنوية، وهنا تظهر أمامنا مشكلة كبيرة إذ أن القانون حدد سعر قطعى (٢٠٪) على صافى السدخل بالنـ سبة لأرباح الأشخاص الاعتبارية دون السماح لممولى هذا النشاط بحد الإعفـاء المقرر لهم بنص المادة (٧) من القانون رقِم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي يحدد أن تستحق الضريبة على ما يجاوز خمعة آلاف جنبه (١) من مجمـوع صــافى الدخل الذي يحققه الممول المقبم خلال السنة.

وطبقاً لذلك فإنه ثمة مشكلة ضخمة ظهرت بصدور القانون رقم ٩١ لسنة ٥٠٠ حيث بدأت الشركات القائمة في ظل القانون الضريبي السابق - باعتبارها أشخاصاً اعتباريين - إلى التفتيت والحل ليتمكن كل من أطراف الشراكة الاستفادة من حد الإعفاء المقرر طبقاً لنص المادة (٧) من القانون

⁽۱) مذاك بعض التشريعات نقرر نسبة (۲۲۸) لحساب الضريبة على أربـــاح الـــشركات علــــي اعتبار أن هذه النسبة أفضل نسبة الحساب من هذا النوع من النشاط في أوربا. المزيد انظر: ISA: Invest in Swedey Agenc, Publication in August 2004, P. 2.

ا) ثار الفلاف حول حد الإعفاء المذكور بقيمة الخمسة آلاف جنيه في مناقشات أعضاء مجلس الشعب أثناء مناقشة مشروع القانون. وقد حنر الدكتور/بوسف بطرس غالى وزير المالية من خطورة رفع هذا الحد نظراً اما يترتب على هذه الزيادة تضخم وزياة في الأسعار، مبرراً نلك أن كل زيادة في حد الإعفاء بمائة جنيه إضافية تسنى نقص في حصيلة الضرائب بنحو (٧٥٧) مليون جنيه، وأكد أن حد الإعفاء المقترح يزيد بنسبة (٢١٪) عن الذي كان موجود بالقسانون رُكم ١٥٧٧ وتحديلته، ويتجابر ما كان مقترحاً في الصباغات السمائة المستروع قانون الضرائب مؤكداً أنه الحد الأقصى الأمن المحصوب بدقة والذي يمكن تحمله في المرحلة الحالية دون آثار اقتصادية سليبة، المزيد: راجع: د. يوسف بطرس غسالى، وزير الماليسة، وزارة المالية في مجلسي الشعب والشوري، مرجع سابق، ص ٢٩.

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقدره خمسة آلاف جنيه، ومن جانبنا للحظ أن الشركات لها أحقية في الاستفادة من الإعفاء المقرر لكونها ممولاً طبقاً لنص المادة (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي ينطبق عليها المسعر بالتدرج على نسبة الربح طبقاً لنص المادة (٨) من القانون رقم ٩١ لمسنة على تنودي إلى استقرار نشاط الشركات القائمة نتيجة عدم حلها. فصلا عن الانحلال يؤدي إلى خسائر على الإدارة الضربيية نتيجة لاستفادة أطراف الشركة بالإعفاء أي ضعف ما كانت عليه أولاً على فرض أن الشركاء التين فقط.

الحالة الثانية: بنص المادة (٥٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذ يقرر أن تخضع الضريبة بسعر (٧٠٪) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصصر وذلك دون خصصم أي تكاليف منها.

الحالة الثالثة: وهي بنص المادة (٥٧) من القانون رقـم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ بأن تخضع للضريبة المبالغ التي تنفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متـى كانـت غير متصلة بمباشرة مهنته، ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقـدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذي دفعـت فيسه العمولة أو السمسرة طبعاً للسعر المنصوص عليه في المادة ٥٠ من القـانون رقع ٩١ لسنة ٥٠٠٠ دون خصم أي تكاليف.

د - السعر المحدد بنسبة (٣٧٪): وهو محدد بنص المادة (٨٥) من القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ بأن تخضع عوائد المندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر (٣٣٪) ونلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك أثناء الحديث عن الضريبة المستقطعة من المنبع.

هـ - السعر المحدد بتسبتى (٤٠٪، ٥٥،٠٤٪): وهو محدد بسنص المادة (٢/٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة (٢٠٠٥ استثناء من السعر المحسدد بنسبة (٢٠٪) من أرباح الأشخاص الاعتبارية وتخضع لهاتين النسبتين الفنات الأثبة:

١ - سعر بنسبة (٤٠٪): وتخضع له أرباح هيئة قناة السمويس، والهيئسة
 المصرية العامة للبترول، والبنك المركزى.

٧ - سعر بنسبة (٥٠،٠٥٪): وتخضع له أرباح شدركات البحدث عن البترول والغاز وإنتاجها. وهذه الشركات هي نلك التي تربطها بالدولسة اتفاقيات تسمح لها بالبحث عن البترول وإنتاجه في مصر. أما ما عداها من شركات الخدمات البترولية التي لا تربطها بالدولة مثل تلك الاتفاقيات فإن أرباحها تحضع للضريبة بسعر (٥٠٪) تطبيقا للسمعر المحدد بالبند الأول(١٠).

⁽۱) د. حسن مجند کمال؛ د. سعید عید المتعم محند؛ مرجم سابق، ص ۲۹۰.

الفصل الثالث الإعتراض الضريبي

المبحث الأول الاعتراض الإدارى

Administration Objection

تتميز المنازعة الضريبية - بصفة عامة - بتتوعها في المسائل الموضوعية والقانونية التي يثور الخلاف بسببها، وتقوم بين طرفين أحدهما الإدارة الضريبية والآخر الممول. ولكلا الطرفين - في حالة المنازعة - حقوق لدى الآخر. ومن الضرورى التولزن بين هذه الحقوق، ولا يمكن أن يتحقق هذا التوازن إلا عن طريق لِجَراءات تسمح لكلا الطرفين بأن يتعرف على وضعه القانوني(١).

ونظراً لما للإدارة الضريبية من مركز متميز وسلطة تتمتع بسند قانوني قوى في مولجهة الممول باعتبارها مسئولة عن جباية إيرادات الدولة ولكونها من الأشخاص الاعتبارية العامة، وكذلك وجود علاقة مستمرة بينها وبين الممول بحكم استمرار النشاط، فقد منحها المسشرع مسلطة لحسم المنازعات الضريبية لأهداف معينة نتقاسب مع طبيعة عملها مع التوازن بين اعتبارين أساسيين وهما نقليل الدعاوى القضائية وضمان جلب أكبر حصيلة مالية وسبيلها في تحقيق ذلك هو تلاقي وجهات النظر بين طرفي العلاقة الضريبية لدعم الثقة بينهما.

ومن ثم فقد أجاز المشرع للممسول الاعتسراض والنظلم مسن تقديسر الإدارة المضريبية لقيمسة المضريبية الواجب دفعها بأن يتقدم إلى اللجسان الإداريسة الداخليسة (٢)

⁽١) د. رابح رئيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، مرجم سابق، ص ١٧٥.

⁽٢) يمكن أن نُعرف اللجان الإدارية الدلفاية بأنها مجموعة من موظفى الإدارة الضربيبة على درجة وظبنية معينة وسند إليهم مهمة فحص الاعتراض المقدم من الممول داخل المأمورية بشأن خلاف قاتم بينه وبين الإدارة الضربيبية، وذلك لتسوية أوجه الخلاف قبل إجالته إلى لجنة الطعن.

باعتراضه (١) كثرط قبل نظر الخلاف أمام القصاء، ولا يقصد بالطبع الاعتراض على القانون، ولكن على التطبيق الخاطئ للقانون، ولايجوز أن يكون من شأن التقدم لهذه اللجان لفض المنازعة الإخلال بحقه في اللجوء إلى القضاء.

فقد قرر المشرِّع في نصوص القانون الضريبي رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥ الحدق في انعقاد اللجان الداخلية الإمكان البت في النزاع منعاً من تحول العلاقة ببن الطرفين من علاقة النقة المي النقاضي، ويعتبر ذلك مقياساً لكفاءة الإدارة الضريبية في حل المنازعة دون الإحالة إلى القضاء.

وبعد ربط الضريبة على الممول يحق له أن يطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما في التشريع الضريبي المصرى - تحدد هذه المدة بستين يوماً في النظام المعودي لضريبة الدخل - من تاريخ استلامه نموذج ربط الضريبة (نموذج رقم ١٩ ضرائب) فإذا ارتضى عدم الطعن على النموذج خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً. ويلتزم بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه طبقاً لنص المادة (١١٧) من القانون رقم ٩١ السنة ٢٠٠٥ بالنسبة لصافي إيرادات الدخل(٢) - من المصادر (٣) - التي حددتها المادة (٢) من القانون المشار إليه وهي:

⁽۱) للمزيد راجع: مصلحة الضراتب المصرية، شرح أحكام القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥، الجزء الثاني، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٥٧٩.

⁽۱) في الدول المنقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ولتجاتسرا، وفرنسما، تتسراوح نسمية التحصيلات الضربيية إلى الدخل القومي ما بين (۲۰٪، ۳۰٪)، بينما في الدول الأخذة فسي النمو مثل الأردن وسوريا ولبنان تتراوح ما بين (۲۰٪، ۳۰٪)، أما في الدول الأقل نصوا وهي الدول الأقريقية ويقية الدول الأسيوية تتراوح ما بين (۳۵٪، ۳۰٪). المزيد راجيع: د. موفق الخليل، د. أمجد القويدر: أثر الهيكل الضربيني على النشاط الاقتصادي فسي الأردن، مجلة النهضة، عدد يناير ۲۰۰۳، ص ۲۰٪.

⁽۲) يعتد النظام السائد في الولايات المتحدة الأمريكية على عدم التغرقة بين مصادر الدخل، بينما في النظام الإنجليزي يعتمد على نظام الجداول (جدول لكل دخل حسب مصدره)، أما في =

١ -- المرتبات وما في حكمها.

٢ - النشاط النجاري أو الصناعي.

٣ - النشاط المهنى أو غير التجارى.

الثروة العقارية.

نطاق عمل اللجنة الداخلية :

تشترط أغلب التشريعات (١) أن يكون الاعتسراض بموجب مسنكرة مكتوية (١) مسببة يقدمها الممول إلى الجهة التسى أخطرته وتقدم (الإدارة الضريبية) بدراسة الاعتراض وفقاً لما قدم لها من مبررات ومستدات فلها أن نقبل الاعتراض أو جزء منه فيتم الربط على هذا الأساس أما في حالسة استمرار الخلاف فيتم رفع الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية إلسي لجنسة الطعن.

وأن المأمور يقوم بالبت في أوجه الخيلاف بين الممول والإدارة الضريبية بواسطة لجنة داخلية (٢) خلال ستين يوماً من تياريخ

فرنسا فيحمد على عدد من الأوعية (تقسيم الدخل تهماً لمصدره ويخصص باب لكل دخـل).
 المزيد راجع: د. عطا الله أبو سيف أيادير، د. جاير محمد عبد الجواد الجـزار: اقتـصاديات المالية العامة بين النظرية والتطبيق، جامعة طوان، ٢٠٠٦، من ٢٣٤.

⁽۱) ومنها التشريع المعودي في المادة (۱۰) من اللائعة التنفيذية.

⁽۱) القانون الضريبى الكويتي ينص على حق الممول في الإعتراض بأن يكون صراحة أو ضمناً خلال مدة معينة (۹۰) يوماً ويكون قرار اللجنة أيضا خلال مدة معينة (۹۰) يوماً من تاريخ الطمن صراحة أو ضمناً كما جاء بالقرار الوزارى رقم ١٦ المنة ١٩٩٧.

⁽٣) يختلف مسمى هذه اللجنة حسب كل نظام ضريبى قتسمى اللجنة الابتدائية على اعتبارها لجنة داخلية في النظام الصضريبي السعودي، لجنة فرض الضريبية في النظام الصضريبي السعودي، كتب الطعون an appeal office في النظام الضريبيني الأمريكي، وفي استراليا يسمى مكتب الطعون panal of mediators مجمع الوسطاء، وفي كندا تسمى فرع الطحسون التسايح استصلحة الضرائب الكندية (وكالة) the appeals branch of revenue canda agency.

الطعن (١)، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف أصسبح السريط نهائيساً استناداً إلى نص المادة (٢/١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

واستند المشرع الضريبي المصرى في القانون رقم ٩١ لـ سنة ٢٠٠٥ وبنص المادة (١١٩) منه قواعد تشكيل اللجنة الدلخلية إلى اللائحة التنفينيــة وكذلك إجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي نتم أمامها، وقامت اللائحة بنقصيل ذلك في المواد (١٣١) إلى (١٣٥) منها وذلك على التفصيل التالى:

أ ـ تشكيل اللهنة الداخلية :

طبقا للمادة (۱۳۱) من القرار الـوزارى رقم ۹۹ لسنة ۹۹۰ والتي بينت أن تشكيل باصدار اللائحة المتنفينية للقانون رقم ۹۹ لسنة ۲۰۰٥ والتي بينت أن تشكيل اللجنة الداخلية يتم بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية انتين من العاملين بها ولم تبين اللائحة التتفينية الدرجة الوظيفية لكل من المفوض صن قبل رئيس المصلحة أو الرئيس أو العضوين، مما كان يتطلب تحديدهم بدقة منعاً من اللبس إذ تتص اللائحة على الشتراك التتين من العاملين بها قد يتصور أن يكون الإنتان يشغلان مناصب إدارية لا فنية وهو غير مطلوب.

وتعتبر اللجنة الداخلية تنظيم قانوني، ولا يكون للاتفاق الذي تجريه مع الممول كيان قانوني إلا بإقرار مأمورية الضرائب التي نتبعها إلى هـذا

⁽¹) تختلف هذه المدة في بعض التشريعات ويرى البعض أن تكون هذه المدة (١٠) يوساً - ولا نزيد ذلك - لاتاحة الفرصة الكافية المعول واللجنة التعوية الخلاف. د. مسجود عبد المستعم: تقرير عن مشروع قانون الضرائب على الدخل، مركز البحوث البرلمانية، مصر ٢٠٠٥، ص.

الاتفاق^(۱) ويترتب على أن هذه اللجنة هى تتظيم قانونى أن واجبها تقدير وتحديد دين الضريبة المستحقة بما يتفق مع القانون وفق طبيعة نشاط الممول وفى حدود ما يبينه الممول فى اعتراضه، والذى يقبله الممول ليس إيجاب وقبول لكنه اتفاق بينه وبين الإدارة الضريبية.

وقد صدر الكتاب الدورى رقم ٨ لمنة ١٩٨٧ فسى ١٩٨٧/١/٢٥ -وإن كان يعمل به ضمنياً في ظل القانون رقم ٩١ لـ سنة ٢٠٠٥ - وحدد الأفراد الذين لهم الحضور أمام فروع المصلحة ولجان الطعن وهم:-

أ - أصحاب الشأن أنفسهم: وفي حالة حضور غير أصحاب الشأن يجب أن
 يكون الحاضر موكلاً من صاحب الشأن بتوكيل رسمي.

ب - أقارب ذوى الشأن حتى الدرجة الرابعة وأزواجهم: ولا يجوز إنابـة غيرهم إلا إذا كان التوكيل الصادر لهم من صاحب الشأن يـسمح لهـم بذلك.

ج -- المحاسبون والمراجعون -- المحاسبون والمراجعون تحت التمسرين -مساعو المحاسبين ومساعو المسراجعين: ويجوز المحاسبين
والمراجعين إذابة بعضهم عن البعض.

د - المحامون : ويجوز للمحامبين إنابة بعضهم عن البعض.

هـ - الأوصياء على القصر.

⁽۱) نقض ۹۰۵ لسنة ۳۰ ق، جلسة ۱۹۹۲/۱۲/۱۲، مشار إليه في د. زكريا محمد بيسومي: موسوعة التكتور زكريا محمد بيومي في القوانين والأحكام والفتاري الضريبية، ج ١، السجاد الأول، ۲۰۰۰، ص ۸۲۸.

واقترح أن يتم تشكيل اللجنة الداخلية من رئيس وعضوين على الأقل أحدهما محاسبي والآخر قانوني وبحضور الممول أو ممثله وأي شخص يختاره الممول من نفس مجال عمله، ويكون الرأى بالأغلبية، وإذا تسماوت الأصوات يرجح الرأى الذي معه الرئيس. ويكون تشكيل هذه اللجنة كل عام.

ومسئولية أعضاء اللجنة الداخلية أثناء العمل في فحص الاعتسراض المقدم من الممول تتحدد بناءاً على سلطتهم التقديرية في تحديد نسب السربح وفقاً لظروف كل ممول ونشاطه، وحجم أعماله طالعا وجسدت المبسررات والدلائل التي تستدعي ذلك استرشاداً لقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم التي سبقت في هذا الشأن، وليس هناك حد أدنى وضعته المصلحة للتخفيض في اللجان الداخلية طالما أن التخفيض نتيجة لأسباب جدية تستد إلى القانون وتعليمات الإدارة الضريبية وما يجري عليه العمل بلجان الطعن وحالات المثل، وطالما أن التخفيض مستنداً إلى أسس صحيحة وأسباب حقيقية ومستندات واقعية فلا يجوز مساعلة اللجنة عن هذا التخفيض ويجب أن يكون قرار اللجنة الداخلية مدعماً بالحيثيات والأسباب التي أدت إلى صحور القرار (۱).

ويرى الباحث أنه يجوز الأعضاء اللجنة الداخلية النزول بالحد الأدنى وألا يتجاوز ربط المصلحة حيث إن نقط الخلاف تدور بين إقرار الممول بقيمة الضريبة - على حد علم الممول بها -، وبين ربطها من جانب الإدارة الضريبية. وإن كان أصلح الممول النزول بالقيمة - بينما إذا تجاوز

⁽١) تعليمات تتفيذية للفحص رقم ٥٩ اسنة ١٩٨٧ بشأن تنظيم العمل باللجان الداخلية صبادرة عن مصلحة الضرائب.

ربط المصلحة فإنه يدل على وجود خطأ قد يكتشف أثناء فحص الاعتـراض أمام هذه اللجان مما يؤدى إلى ضعف الثقة بين الممول والإدارة السضريبية. وبالتالى يجب أن يتحمل الفاحص الضريبي الفرق بين ما تم تحديده وما أسفرت عنه اللجنة الداخلية حفاظا على المال العام.

ب - اختصاص اللجنة الداخلية :

بينت المادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية القانون رقم ٩١ السنة ٢٠٠٥ حدود اختصاص اللجان الداخلية إذ ينحصر اختصاصها بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً منهم على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعي، والمهني، وإيسرادات الشروة العقارية، والسضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة وذلك هـو مجال اختصاصها أما حالات ربط الضريبة على المرتبات وضريبة الدمغة فسيقتصر الفصل فيها للجان الطعن فقط.

ج – إجراءات العمل باللجان الداخلية :

تنظر اللجنة بداية في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية سواء فيما يتعلق بنقديمه خلال الموعد القانوني أو مدى قانونية التمثيل للممول. وبعد دراسة كافة المستندات وذلك قبل النظر في الاعتبراض من الناحية الموضوعية.

ونقوم اللجنة الداخلية بإخطار الممول كتابة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان أخير، وفسى حالة عدم حضور الممول أو مَن بِمنَّه في الموعد الثاني نقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممدول بننك. وأعتقد أن اختصاص إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن يكون قاصراً على اللجنة الداخلية فقط، ولا يحق المأمور أو المراجع إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن استناداً إلى نص المادة (١٣٤) من اللائحة المتغينية. وفي النظام السعودي يجوز تأخير اللجاسة لأسباب تقتنع بها اللجنة لمرتبن كحد أقصى(١).

د -- إثبات الاتفاق باللجنة الداخلية : -

يجب إثبات ما يتم مناقشته بالجاسة في محسضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول، والمأمورية، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه دفاع الممول في البنود المعترض عليها. الذي بدأ بنقديم الاعتراض، وعلى اللجنة الرد على كل بند من هذه البنود، وفي حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه، وفي حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف، ورأيها فيه، ويتم إحالة أوجه الخلاف فقط إلى لجنة الطعن المختصة ويخطر الممول بذلك(٢) ويشترط لاتمام ذلك أن تكون جلسات اللجنة مسرية ويرى الباحث أنه يوجد تعارض بين الترام اللجنة الداخلية بالسمرية طبقا للقانون، خاصة أن اللجنة الداخلية مقرها المأمورية ويقوم بغحص الاعتراض المقدم من الإدارة من الممول بناءاً على التشكيل السابق مرده من أفراد جمديمهم مسن الإدارة المنوريبة.

⁽¹⁾ المادة (٦١) من النظام الضريبي السعودي الصادر عام ٢٠٠٤.

⁽۱۳ المادة (۱۳۵) من القرار الوزارى رقم ۹۹۱ لمسنة ۲۰۰۵ بشأن اللائمـــة التنفيذيــة اقـــــــــةون الضريبة على الدخل رقم ۹۱ لمسنة ۲۰۰۵.

وإذا تتاول الاعتراض مسائل شكلية أو قانونية انتهت الإدارة الضريبية إلى رأى فيها في أيَّ من تعليماتها أو منشوراتها يتم الربط والسير في بساقى الإجراءات، أما إذا كان لم يسبق فيها إيداء رأى فيرجع إلى الجهات المختصة حسب كل حالة قبل البت في الخلاف، والإثبات الاتفاق يجب أن تحتفظ اللجنة الداخلية بسجل القرارات التي تتنهى إليها اللجنة بالإضافة إلى سسجل قيد الطعون وسجل محاضر الجلسات^(۱) ويحق للممول الحصول على نسخة من محضر اللجنة الداخلية بعد توقيعه من الرئيس والإعضاء والممول أو مسن يمثله.

وعند إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن يرفق بها محضر اللجنة الداخلية حتى تتمكن من قصر الفصل في أوجه الخلاف والتي لم تتلاقى فيها وجهات النظر حيث تتولى الفصل في الخلاف بصفة إلزامية (١/).

وفى النظام الأمريكي^(٦) (وفى خلال بضعة أسابيع بعد إغلاق المناقشة مع المراجع أو المشرف) ترسل الإدارة الضريبية خطاب يسمى بـ "الخطاب الثلاثين يوماً" "day letter" أعلن الممول بحقوقه فى الطعن إذا رغب الممول فى الطعن لعدم موافقته على الربط المقترح^(٤) بالإضافة إلى نسمخة

⁽١) المادة رقم (١٣٣) من القرار رقم ٩٩١ لمنة ٢٠٠٥ اللائمة التنفيذية".

^(۲) ثمليمات تفسيرية للقحص رقم ٤٥ لمئة ١٩٨٦.

⁽۲) يازم لنظر الطعن في النظام الأمريكي أن يذكر الأسياب التفصيلية وغير لازم فــي الطمــن الذي لا تزيد قيمته عن (۲۵۰۰) دولار ويكتفي بأسباب موجزة في الطعن الذي يزيــد عــن (۲۰۰۰) دولار ولا يجاوز عشرة آلاف دولار راجع:

Shirley Demmis & Karen A. Fortin, Taxation for Decision Markers, Prettic Hall. 2006. P. 59

^{(4) -} IRS, Publication No 3605 Rev. 09-2002, Cat No. 29749 Q, Fast Track mediation Aprocess for prompt Resolution of Tax Issues.

⁻ Selvia A. Madeo, and Others, Op. Cit., P. 83.

من تقرير الفاحص الذي يوضع الضريبة المقترحة، ويكون الطعن أو الموافقة خلال (٣٠) يوماً. ويرسل مع الخطاب إقراراً بالموافقة أو التسازل وأهم المرفقات نسخة من التطيمات التنفيذية رقم (٥) لشرح إجراءات الطعن.

كما استحدث النظام الأمريكي أسلوباً محدداً تمهيدياً للفصل في النزاع الضريبي يسمى "وساطة المسار السريع" "Fast Track Mediation" يعـرض خدمات للفصل في النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية ومـماعدة الممـول الإجاد حلول متعلقة بالفحص الضريبي، وتقديم الحلول الوسط بـين طرفى العلاقة الضريبية، ومعظم الحالات التي لم يتم ترحيلها إلى قسم القضايا يمكن حلها عن طريق وساطة المسار السريع، والوساطة تتم في طلب المناقشة مع مراقب الضرائب أو في أي وقت الاحق، وهذه العملية تتطلب أن تتم الوساطة مع متدرب على هذا النوع من الخدمة ويستفيد من هذه الخدمة الممول سواءاً مثل بنفسه أو بوكيل عنه (أ) وفي أستراليا يحق للممول الطعن في قرار الربط حتى نهاية أربع سنوات من تاريخه وتلتزم الإدارة الضريبية بـالرد خــلال (٦٠) يوماً من تقديمه وقد استخدمت وسيلة الوساطة للتوفيـق بـين أوجــه الخلاف بين الطرفين (١٠).

وينعقد الاختصاص بنظر النظام الضريبى للجنة إدارية تسمى هيئة التفويض فى النظام الإنجليزى واختصاصها شامل النظامات المتعلقة بالربط الضريبى، وتتقسم إلى قسمين هيئة تفويض عامة

⁽۱) تعليمات تتفيذية رقم ٣٦٠٥ صادرة من الإدارة الضريبية الأمريكية IRS. (Australia Department): adressing specific issues in tax administration PP. 121 – 123.

مشار إليه في د. رمضان صديق: المنازعة ... مرجع سابق، ص ٩٩.

The general commissionners وهنية تقيد بض خاصية commissioners إلا أن هذين القسمين يعتبر أن من درجة و احدة (١) فلا تعتبر أجدهما بمثابة درجة استثنافية للأخرى، وتشكل الهيئة الأولى من عدد مين الدوائد تناشر كل منها اختصاصها في نطاق اقليمي محدد وبعين أعيضاؤها يقرار من وزير العدل Lord chancellor، ليعض المناطق، ويقدر الرحين السلطات المحلية للبعض الآخر، ويختار الأعضاء لكل دائرة من بين مواطبي المنطقة التي تناشر فيها الدائرة بمواصفات خاصة ولا يتقاضون أجراً مقابل أداء هذا العمل. أما الهيئة الأخرى تشكل من عدد من الموظفين معينين بصفة دائمة، ويصدر قرار تعيينهم من السلطة المختصة بالخزانة العامسة ويسشمل نطاق اختصاصها جميم أنحاء المملكة وغالباً ما يكون أعضاؤها ممن لله افد فيهم التأهيل الفنى الضريبي ويصفة أساسية كبار موظفي الإدارة السضربسة وتختص كلتا الهيئتين بنظر أنواع معينة من المنازعات السضريبية محسدة بالقانون، ويُقدّم النظلم مشمو لا بالأسباب التي يستند عليها، ويجوز لهيئة التفويض أن تقرر أسباب جديدة لم تشملها صحيفة التظلم إذا كسان إسداؤها يرجع لأسباب معقولة (٢).

القرارات النهائية للجنة الداخلية :

تتتهى اللجنة الداخلية وهي بصدد فض المنازعات الضريبية أمامها بعد التأكد من سلامة الإجراءات الشكلية بصدور قرار إدارى لـــه عـــدة صسور كالآتى:

⁽¹⁾ Simon James & Christopher Nobes, Op. Cit., P. 184.

^{(2) -} Ala Melville, Fasation Finance Act 2003, Prentic Hall, 2004, P. 11. Feter Rowes, Op. Cit., P. 12.

أ ـ في حالة الانفاق الكامل :

أى تقتلع اللجنة بصحة اعتراض الممول كأن يئيت الممول عدم مزاولته النتباط لأى سبب أو امتناع الممول بأسس المحاسبة (١) في هذه الحالة يم إحالة الملف بمحضر الاتفاق – الذي يُعتد به بالنسبة الطرفين بالإضافة إلى كتابة إقرار منفصل من الممول بأنه قبل الاتفاق – إلى شعبة الربط لاتخاذ إجراءات الربط مع حث الممول على مداد جزء مناسب من الضريبة المستحة "جدية اتفاق" وتلاقيا لحساب فوائد التأخير (١).

ب - هالة الاتفاق المِرْثَى :

يتم الربط في هذه الحالة على النموذج المعد لذلك مبيناً التعديلات التي أجرتها اللجنة الداخلية وتكون الضريبة واجبة الأداء بمقدار ما قبله الممول، أو كما تُلزم بعضُ التشريعات الممول بدفع المستحق عن جميع البنود غير المعترض عليها أو كان هناك اتفاق مع المصلحة على تصديد الصريبة المستحقة على أضاط على أن يتم السداد وطلب التقسيط والموافقة خلال مدة الاعتراض (٣). وتحال إلى لجنة الطعن النقاط التي لم يتفق بشأنها فقط.

حالة الفلاف فى الدرأى بين أعضاء اللجنة أو بينهم وبين صدير القصص والربط :

يحتكم إلى رئيس المأمورية، وتخضع لجنة المراجعة الداخلية في كافة النواحي الإدارية إلى رئيس المأمورية.

⁽¹) ك. أمين السيد لطفئ: القحص الضريبي والمنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص. ١٤١٣.

⁽٢) تعليمات تفسيرية للقدص رقم ١ لسنة ١٩٨٢، مصلحة الضرائب العامة.

أ مادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي السعودي.

د -- حالة عدم الاتفاق :

تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليها إحالة أوجه الخلاف السي لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأموية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان الممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول. للأمر بضم الملف وتحديد جلسة للفصل في النزاع استتاداً لنص المادة (١١٩) من قانون رقام ١٩ لسنة ٢٠٠٥.

وبعض التشريعات تشترط لقبول الاعتراض بهذه الصورة أن يسدد الممول الضريبة المستحقة على البنود التى ليست محلاً للخلاف، أو الالتزام بقرار التقسيط الصادر من الإدارة الضريبية بشأنه (۱) وكذلك النظام الضريبي القسطيني (۱) والنظام الأردني (۱).

وقد حدد المشرع مدة ثلاثين يوماً للإحالة إلى لجنة لطعن تفادياً لنراكم الإجراءات بالمأمورية على أن يتم إحالة جميع الأوراق ومحسضر اللجنسة مستوفياً المرفقات والتوقيعات إلى لجنة الطعن.

وفي إعتقلانا أن مدة الثلاثين يوماً فترة طويلة حتى ينتظر الممول المالة أمد دفع إحالة ملغه إلى لجنة الطعن، وإن كان هذا من صالح الممول الأطالة أمد دفع

⁽١) المولد (٦٠)، (٦١)، (٦٢) من نظام الضريبة على الدخل السعودي سنة ٢٠٠٤.

⁽٢) المادة (٢٦) من القانون الغلسطيني لمصريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني الصادر في عام ١٩٨٥.

الضريبة لكنه ليس لصالح الإدارة الضريبية لتعطيل استفادة الدولة لهذه القيمة. لذا اقترح تقصير هذه المدة لمدة أسبوع على الأكثر وتوقع غرامة كافية على الإدارة الضريبية لتقاعمها في إحالة الملف وبغير ذلك يعتبر بمثابة مساعدة ضمنية للمعول بعدم تحصيل الضريبة المستحقة مدة الثلاثسين يوماً لعدم اتخاذها أي إجراءات خلال هذه المدة.

وتقنين اللجان الداخلية بالمأموريات والنص على أن الخلافات التي لم يتم الاتقاق بشأنها أمام اللجان هي وحدها التي تحال إلى لجان الطعن للفصل فيها وذلك بعدما لوحظ أن معظم هذه اللجان في مصر تعتمد على إحالية الخلاف بجملته إلى لجنة الطعن بهدف الصغط على الممسولين لقبول قرارتها(1).

مزايا وعيوب اللجان الداخلية :

أولاً : المزايا :

أ ــ بالنسبة للممول :

١ - جواز استخدام الوسائل الإلكترونية في الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة استناداً لنص المادة (٤/١١٩) من القانون ٩١ لسنة ٥٠٠٠.

٢ - جميع أعضاء اللجنة من العاملين بالإدارة الضريبية لـم يـمبق لهـم المشاركة في أعمال الربط الضريبي ولديهم الخبرة الكافيـة فـي حـل ألنزاع الضريبي على أساس قانوني وفني.

⁽١) د. عنلي محمد توفيق: في نظم الضرائب، كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠٠٧، ص ٢٢٤.

- ٣ يتبع أعضاء اللجنة الداخلية الإدارة الضريبية التى أصدرت القرار المتظلم منه.
 - ٤ محاولة المتفاوض وتقريب وجهات النظر بين طرفى العلاقة الضريبية.
 - ٥ مرحلة موفرة للوقت والجهد والمال.
 - ٦ تنظيمها قانوني.
- ٧ تعتبر ولاية الفصل الأولى فى المنازعة الضريبية بعسد عسدم اتفاقسه
 بالمأمورية.
 - ٨ سرعة استقرار أوضاع الممول المالية وتحديد مركزه الضريبي.

ب – بالنسبة للإدارة الضريبية :

- ١ تحصيل الضريبة المنفق عليها مع الممول في أسرع وقت، وبالتالى
 توفير الإيرادات العامة اللازمة للإنفاق العام.
 - ٢ مرحلة موفرة للوقت والجهد والمال.
- ٣ قيمة المبالغ المحصلة في نلك المرحلة تزيد قيمتها عن تحصيل ذات المبالغ بعد فترة طويلة بعد صدور حكم قضائي نهائي بسبب انخفاض القيمة الحقيقية النقود وخاصة في فترات التضخم.
- ٤ التظلم في مرحلة اللجان الداخلية وجوبي لإعادة النظر في قيمة المبالغ
 التي ربطتها على الممول.
- ٥ تقضى بعض التشريعات بضرورة دفع مبلغ من المال تحــت حــماب
 الضريبة حتى يقبل تظلمه.

- ٦ استخدام الوسائل الإلكترونية في إجراءات الطعن مسايرة للتطور
 التكنولوجي.
- ٧ نظر الاعتراض المقدم من العمول الجهة الإدارية دون أن يتضمن هذا التشكيل عنصر من الخارج.
 - ٨ تقديم النصيحة الضريبية للممول بأمانة ودون غموض.

ثانياً : العيوب :

أ – بالنسبة للممول :

- ا تعذر استخدام الوسائل الإلكترونية لكافة الممولين، فضلاً عـن تــأخر
 صدور قرار وزيرالمالية بتحديدها.
- ٢ أعضاء اللجنة الداخلية من العاملين بالإدارة الضريبية مما يجعلها خصم
 وحكم في أن واحد.
- عبء على الممول في توصيل البيانات والمعلومات إلى لجنــة أخــرى
 وهي غير التي شاركت في الربط.
- ٤ ارتباطها بمواعيد معينة قد تغفل عن الممول الالتزام بها وضياع فرصة
 من فر ص الطعن.
 - ٥ عدم تقديم الضمانات الكافية التي يقررها القضاء أمام تلك اللجان.
 - ٦ عدم الحياد التام في تلك المرحلة واحتمال تأثير القيادات الرئاسية قائما.
 - ٧ احتمال تظلم الممول من قرار ات اللجنة قائم.

ب - بالنسبة للإدارة الضريبية :

- ١ نكرار بحث ودراسة الملف داخل الإدارة السضريبية نتيجة تقديم
 الاعتراض من الممول خاصة أن النظام وجوبي في هذه المرحلة.
- ٢ فتح المجال لتقديم الرشوة لإنهاء المنازعة في مرحلة داخلية دون اللجوء إلى المراحل الأخرى.
 - ٣ تؤجل تدفق الإيراد المالى للإدارة الضريبية.
 - إطالة لأمد النزاع بإعطاء الممول فرصة إضافية للطعن.

وللحد من عيوب اللجان الداخلية يرى الباحث الآتي:-

بالنسبة للممول :

- السرعة في إصدار القسرارات اللازمسة لتيسمبير استخدام الوسسائل
 الإلكترونية الحديثة في اللجان الداخلية.
- ٧ إنشاء لجنة محايدة فى مرحلة اللجان الداخلية تضم عناصر مبشابهة للجنة الطعن حتى لا تصبح خصماً وحكماً فى آن واحد ويفضل وجود عنصر قضائى.
- ٣ التيسير على الممول في توصيل البيانات والمعلومات الجنسة الداخليسة
 والاكتفاء بما هو مقدم في العلف الضريبي للممول.
- إخطار الممول بالمواعيد القانونية اللازمة للتقدم لهذه اللجان للفصل في
 الاعتراض المقدم لها والإجراءات اللازمة لذلك.
- تقديم الضمانات اللازمة والأساسية في نلك المرحلة وأهمها العلانية
 والمواجهة والدفاع والمساواة والبعد عن الفحص المكتبى للاعتراض عن طريق عدم تلاقى أعضاء اللجنة ويقوم كل عضو بالتوقيع إنفرادا
 على الاعتراض حسب ما هو متبع في الإدارة الضريبية.

- ٦ الحياد النام في هذه اللجان.
- ٧ -- بث الثقة بين الطرفين التقليل من التظلم من قرارات هذه اللجان.

بالنسبة للإدارة الضريبية :

- ١ -- استخدام الوسائل الحديثة لكافة الممولين لتجنب تكرار بحث ودراســة
 ملف الممول الضريبي.
- ٢ اختيار عناصر فنية وقانونية وإدارية على مستوى عال مــن الكفــاءة
 و النزاهة لتجنب تقديم الرشوة.
- ٣ سرعة الفصل في الاعتراضات المقدمة للجان الداخليـة لعـدم تـأخر
 تحصيل الإيرادات المالية للإدارة الضريبية.
- ٤ وضع شريحة معينة لقبول الطعن أمام اللجان الداخلية نقدرها بحالسة الربط في حدود ٥٠٠٠ جنيه وهو الحد المقرر قانونا للإعفاء وما زاد على ذلك يجوز للممول أن يتقدم للجنة الطعن أو اللجنة الداخلية وذلك لتقليل الضغط على اللجنة الداخلية وعدم المغالاة في تعدد فرص الطعن.

الأثار المترتبية على قرار اللجنية الداخليية :

ير بنب على قرار اللجنة الدلخلية أثناء فض المنازعة الضريبية عدة أثار يمكن أن نورد أهمها بإيجاز كالآتى:-

١ - الاتفاق بين الممول والإدارة الضربيبة حجة بين أطرافه ولا يجوز لأى منهما التحلل منه ابتداءاً من اللجنة الدلخلية والذي يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة الطعن(١٠).

⁽¹) د. زكريا محمد بيومي: المتازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضربية، مطبعة الجامعـة، ١٩٩٠ من ١٧٥.

- ٢ يجوز أن يقل ربط الضريبة فى قرار اللجنة الداخلية عما أقر به الممول أو ممثله، ولا يتجاوز الربط الذى قدرته المصلحة منعاً من إثارة المشك من الممولين. على أن يتحمل الفاحص الضريبي فرق المضريبة التسي تقررها اللجنة الداخلية عن القيمة التي قررتها المأمورية.
- ٣ يقع عبء إثبات حدوث الاتفاق على من يتمسك به، فالإدارة الضريبية بجوز لها التحلل من هذا الاتفاق في حالات الخطأ المسادى، والغش، والتدليس أو استعمال طرق احتيالية. ببنما يجوز الممول العدول عن هذا الاتفاق إذا كان الاتفاق مخالفاً للنظام العام أو وجود عيب من عيوب الدضا().
- الا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليها إحالـــة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال (٣٠) يوماً مــن تــاريخ البت في هذه الأوجه، على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالــة بكتــاب موصى عليه بعلم الوصول، فإذا انقضت مــدة (٣٠) يومــاً دون قيــام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، يحق للممــول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتــاب موصـــى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمــمة عـشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جاسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول.
- النزام الإدارة الضريبية بتنفيذ القرار الصادر من اللجنة الداخلية وتعديل
 الربط بموجبه وإخطار الممول بذلك حتى لو تم الطعن فيه.

⁽١) نقض ١٩٥٢/٣/٢٨ ، مشار إليه في د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص ١٧٦.

الترامات مستلم الطعن في الإدارة الضرببية :

يلتزم موظفو الإدارة الضريبية وخاصة مستلمى الطعن بعدة التزامات والتي تعتبر من أهم الالتزامات الواجب توافرها في موظفى الإدارة الضريبية بصفة عامة ومستلمى الطعون بصفة خاصة. ويمكن توضيح هذه الالتزامات فيما يلى: -

- ١ ضرورة العامه بإجراءات الطعن بقسم الطعون، وبصفة خاصة بالإجراءات القانونية في تشريعات الضرائب، وقوانين الإثبات، وقانون المرافعات، والقانون المدنى. لتعلق هذه القوانين بجميع مراحل الطعن الضريد, سواء أكان الطعن ادارياً أو قضائياً.
- ٢ يوضح مسئلم الطعن في الإدارة الضريبية الأمريكية حقوق الممول في الطعن والإجراءات التي تتم لكي توضح الممول جميع حقوقــه ومــن أهمها مرفقات خطاب الربط الضريبي المرسل للممــول فــي نظــام الضرائب الأمريكي هو نسخة من التعليمــات النفــميرية رقــم (٥) الصادر من الإدارة الضريبية الأمريكية "IRS" وهذه التعليمات توضح الخطوات التي تتبع في مساعدة الممول على الاختيار إما بــالقبول أو بالرفض (١).
- ٣ الإلمام بالقواعد والإجراءات واجبة الانتباع بصدد كل مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية والاستماع إلى طلبات الممول التي ينقدم بــشأنها الطعن.

⁽¹⁾ Selvia A. Madeo, and Others, Op. Cit., P. 83.

- أن يكون على درجة عالية من الأخلاق والوعى الوظيفى أثناء تعامله
 مع الممول لامتصاص غضبه أثناء التعامل المتبادل بينهما.
- أن يكون مرناً في تعامله مع الممول بحيث يسمح له بالوقت الكافي للرد
 على أي طلبات أو بيانات تطلب منه.
 - ٦ أن يكون عادلاً ونزيها حيث إنه مرآة الإدارة الضريبية.
- ٧ -- الاهتمام بمراسلة الممول بالأسلوب الحديث الفعّـال، وتقسادى السردود
 القصيرة المعدة بأجهزة الحاسب الآلى أو أجهزة الكمبيوتر، والتي تثبت
 عدم جدية الاهتمام بالممول وطلباته.

الترامات المول الطاعن :

كما أوضحنا النزامات مستلم الطعن بالإدارة الضريبية نوضح أبسضا أهم النزامات الممول الطاعن ويمكن أن نوضحها في الأتي:

- ١ الانتباء إلى الإيضاحات التي توضحها الإدارة الضريبية للمصول في شرح كيفية المبير في إجراءات الطعن. وتوضيح حقوق الممول في الطعن بصفة عامة حتى لا يقع في خطأ الجهل بمعرفة هذه الإجراءات وتكون النتيجة في هذه المحالة لا ترضى الممول لمبب يرجع إليه ولا دخل للادارة الضريبة فه.
- ٢ قيامه بتسديد الالتزامات الضريبية المستحقة للمصلحة بموجب قسرار اللجنة الداخلية أو تقديم ضمان بنكى بكامل القيمة لحين انتهاء قسرار لجنه الطعن. كما هو مبين في النظام الأمريكي، أما في النظام

المصرى لا يعتبر دفع الصريبة قيداً في نظر الاعتراض المقدم من الممول.

- ٣ فى النظام الضريبى الأمريكى تقديم ما يفيد أن الممول (الطاعن) قد ألم بكل وقائع النزاع والنصوص القانونية المطلوب تطبيقها علمى حالت، و إفادة الإدارة الضريبية بنقط الخلاف التى لم ينفق معها. ونأمل أن يقرر ذلك المشرع الضريبى المصرى.
- ٤ إمداد الإدارة الضريبية بأية معلومات إضافية أو وثائق تفيد الممول
 وتعمل على مساعته على حل النزاع أمام اللجنة الداخلية.
- ه إمداد الإدارة الضريبية بالحلول المقترحة وكيفية الاستفادة منها في حل
 النزاع الخاص بالممول والمعروض على لجنة الطعن.
- آ إمداد الإدارة الضريبية بالوقت المناسب للممول للاتصال به محل النزاع حفاظاً على وقت الممول، وكيفية الاتصال به مسواء أكان بريدياً أو تليفونياً أو بالأجهزة الإلكترونية الحديثة (فاكس لنترنت) أو أبية وسيلة أخرى تناسب الممول وتؤدى الغرض ولتفادى الرفض الصادر مسن صاحب العمل بعدم إتصال الممول بالإدارة الضريبية أثناء العمل بحجة حاجة العمل.

الضمانات القانونية للممول أمام اللجنة الداخلية :-

يجب أن تتوافر للممول الضمانات الكافية لنظر تظلمه أو اعتراضه على قيمة الضريبة المقدم عنها الاعتراض أو النظلم، ولتحقيق هذه الضمانة ودعم النثق، فمن الطبيعي يجب أن يفحص هذا النظلم أو الاعتراض أمام

لجنة داخلية بالمأمورية لم يسبق لها المشاركة في أعمال ربط المضريبة المنتازع عليها أو أمام لجنة طعن مستقلة من مصلحة الضرائب (۱) وضامانا لعمر ربط الضريبة على الممولين وتفادى صورية عمل اللجان الداخلية فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التقاميرية (۱) رقام ۱۸ لسنة ۱۹۸۸ لتحقيق ضمانات الممول في اللجنة الداخلية ويمكن أن نورد أهمها كالآتى:

- ١ لا يتم أخذ موافقة من الممول أو وكيله إلا بعد إعداد محصصر اللجنــة الداخلية من المسئولين عن إعدادها ويوقع عليها الممول أو وكيله.
- ٢ تقيد الموافقة في سجل الوارد العام بعد التأشير عليها من رئيس
 المأمورية بالقيد.
- ٣ ينشأ سجل خاص بالموافقات الداخلية ويتم قيد هذه الموافقات والتي سبق قيدها في سجل الوارد العام وبه جميع البيانات المتعلقة بالممول ويكون هذا السجل تحت إشراف مدير الفحص شخصباً.
 - ٤ يتم الربط فوراً في ذات تاريخ محضر اللجنة الداخلية والموافقة والقيد.
- تسلم صحيفة للممول مؤشر عليها من المأمورية بتاريخ ايداعها استناداً إلى المادة (١/١١٩) من القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥.
- إثبات بيان الطعن في سجل خاص وملخص بأوجه الخلاف في وقـت تقديمه.

⁽۱) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهــضة العربيــة، ۲۰۰۰، ص ۱۰۵.

⁽٢) ويعمل بها في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- ٧ الإخطار بميعاد الجلسات حيث من حق الممول أن يُخطر بموعد الجلسة الذى نتظر الإدارة الضريبية ملفه مع استخدام التقنية الحديثة الفعالة فى هذا الشأن.
- ٨ نقديم البيانات والمستندات لتحقيق العدالة والحياد التام والدعم والثقة بين الطرفين.
- ٩ أن يكون قرار اللجنة الداخلية مسبباً (١) ليؤكد صحة فحص الاعتراض والاطلاع على كافة بنود النزاع وليعاداً للشك.
- ١٠ البت في التظلم أو الاعتراض خلال مدة معينة محددة بستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن(٢).

وقد بينت بعض التشريعات مثل القانون السضريبي السسورى السنص صراحة على منح الممول شهر مهلة لنقديم اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وفي حالة اعتراضه يمنح مدة (١٥) يوماً إضافية مسن تساريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض وذلك إضاحاً للمجال أمام الممول لتقديم ما لديه من وثائق^(١). الأمر الذي افتقده المشرع المصرى ونأمل أن يأخسذ به.

ويرى الباحث أن هذه المدة طويلة نسبياً، وكان من الواجب نقصيرها ليكون البت خلال أسبوع أو الثنين على الأكثر من تاريخ نقديم آخر مستند بطلب من الممول، وأيضا على اعتبار ذلك ضمان للممول لعدم

⁽۱) د. محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ۲۹۸ وما بعدها.

⁽۲) المادة (۱۱۹) من القانون رقم ۹۱ اسنة ۲۰۰۰، المادة (۱۳۲) من الاتحته التنفيذية.

^{(&}lt;sup>7)</sup> المادة (۲/۲۸) من التطيمات التضيرية لقانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ اسنة ٢٠٠٣.

قلقه بأن المنازعة تستمر أكثر من ذلك وعدم تأخير الإيراد إلى الخزانة العامة بمقدار مدة الستين يوماً والمحددة بالقانون، وإضافة إلى ذلك سد الباب أمام الممولين لعدم استعمالهم الطعون والاعتراض أمسام اللجنسة الداخلية – ولجان الطعن – وسيلة للمماطلة وإطالة أمد النزاع وخاصسة أنه يلحقها مدة ثلاثين يوماً أخرى لإحالة الموضوع إلى لجنسة الطعسن ويعقبها (١٥) يوم في حالة عدم الإحالة من قبل المأمورية لتحديد جلسة لنظر النزاع.

١١ – من الواجب عرض الإدارة الضريبية الوثائق التي بحوزتها والمملوكة لها والمتعلقة بالممول ابتداء وقبل المراجعة وإعلامه بجميع المناقشات التي ساهمت في تقدير الضريبة وإثاحة الممول فرصة للمناقشة وتبادل المعلومات.

عقوبات عدم الإعتراض أمام اللجنة الداخلية :

بنص المادة (١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أغفل المسشرع توقيع الجزاء على الإدارة الضريبية في حالة انقضاء مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة. وكل ما قرره المشرع في هذه الحالة وعند عرض الأمر على رئيس اللجنة مباشرة كان لهذا الرئيس خلال (١٥) يوم من تاريخ عرض الأمر عليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم الملف وفي الوقت نفسه فالعقوبة الموقعمة على الممول في حالة عدم الاعتراض خلال المدة تعتبر ربطاً نهائياً لا يجوز الطعن عليه. بالإضافة إلى أن لم يختلف في الأمر شئ. إذ يحق الممول

الطعن مباشرة أمام لجنة الطعن بعد انقضاء مدة ثلاثين يوماً وعــدم اتخـــاذ اجراءات من قبل المأمور (مادة ٢/١١٩ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

ولذا تتحصر العقوبات المقررة على العمول في حالسة عسدم تقسديم الاعتراض أمام اللجنة الداخلية خلال المدة المحددة في ربط الضريبة ربطساً نهائياً.

شكل الاعتراض الفاص لضريبة المرتبات :

أما بخصوص الاعتراض على قيمة الضريبة المحصلة على المرتبات وما في حكمها^(۱) فلها نظام خاص حديثه المادة (١١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيحق للممول الاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة على ما تم خصمه من ضرائب بموجب طلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم، وعلى الجهة الأخيرة إرسال الطلب مستفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. وتتولى المأمورية فحص الطلب، وتكون أمام حالتين بعد فحصصها للطلب والاعتراض وهما:-

الحالة الأولى: إذا اقتنعت بصحة الطلب المقدم من الممسول بأن الضريبة المحصلة منه كانت بدون وجه حق في هذه الحالسة يجب علسي المأمور إخطار الجهة الإدارية بتعديل ربط الضريبة.

⁽۱) تتميز ضريبة المرتبات وما في حكمها بأنها ضريبة سنوية الامتحاق، شهرية التصميل، نسبية التقير. المزيد راجع: مصلحة الضرائب المصرية، رسالة إلى أصحاب المرتبات وما في حكمها، يناير ٢٠٠٧، ص ١٠.

الحلة المثنية: إذا لم تقتع بصحة الطلب المقدم صن المصول أى أن الضريبة المحصلة منه كانت على حق تقوم الإدارة الضريبية بإحالة الطلب الى لجنة الطعن طبقاً لأحكام المادة رقم (١/١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة الطعن طبقاً لأحكام المادة رقم (١/٤) من القانون رقم ٩١ لسنة الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة. وإذا لم تكسن الممسول فرصة تبسر له بأن يتقدم لجهته بطلب الاعتراض كان لسه أن يتقدم السي مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن حسب الأحوال بالطلب المذكور. أما باقي المصادر فيتبع أجراءات الطعن فيها مراحل الطعن المختلفة.

المبحث الثانى

لجان الطعن الضريبى

Tax Appeal Commits

وضع المشرع الضريبي المصرى نظاماً خاصاً للفصل في المنازعات الضريبية التي تتشأ بين الممول و الإدارة الضريبية، ومن هذا النظام الجان الطعن (۱) وهي لجان ذات تشكيل خاص الفصل في المنازعات الضريبية. ويتم الفصل فيها بالأسلوب الإدارى قبل اللجوء إلى القصاء للفصل فيها قضائيا.

ووجود المنازعة الضريبية دليل واضح لإثبات المواجهة بين طرفى المعلاقة الضريبية وفى ذات الوقت هى مؤشر عن مدى كفاءة الإدارة الضريبية فى حل المنازعات المرفوعة أمامها ممثلة فى عدد الطعون الضربية بالإضافة إلى أنها تحدد مدى النزام الممولين بالنزاماتهم الضريبية.

وكما سبق القول بأن لجان الطعن هي لجان إدارية تفصل في خصومة بين طرفين، وبالتالى لا تعتبر مرحلة من مراحل التقاضي، وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء (٢٠). يؤكد المشرع ذلك في المادة (٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية. ولكن المشرع أسبغ على هذه اللجان الصفة القضائية بنصه في المادة رقم (٢/١٢) من القانون المنكور بأن نلتزم هذه اللجان بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي.

مصلحة الفنرائب المصرية، شرح أحكام القانون رقم ٩١ اسنة ٢٠٠٥، مرجم سابق، ص
 ٨٥٥.

⁽۲) نقض ۲۱۰۵ استة ۵۲، ۲ توفییر ۱۹۸۷.

وتتميز لجان الطعن بأنها تتكون غالباً من عنصرين أحدهما يتبع الجهة الإدارية الذي أصدرت القرار المتظلم منه، غير أنهم ممن لم يــشاركوا فـــي إصداره، والعنصر الثاني من ذوى الخبرة الذي تمكنهم مسن الفــصل فـــي النزاع^(۱).

الطبيعة القانونية للجان الطعن :

اختلفت الأراء في شأن تحديد الطبيعة للقانونية للجان الطعن الضريبي نظراً لأن الإدارة الضريبية طرف في هذا النزاع. والأصل أن تختص محاكم مجلس الدولة في نظر هذا النزاع إلا أن هذا الاختصاص معطل لاعتبارين أولهما: أن اختصاص مجلس الدولة بنظر هذه المنازعات معلق لحين صدور قانون الإجراءات الخاص بها، والذي لم يصدر حتى الآن. ثانيهما: أن المحاكم العادية اكتسبت خبرة في الفصل في المنازعات الضريبية، وإحالة نلك المنازعات إلى محاكم أخرى يؤدى إلى عدم استقرار المبادئ القانونيسة في هذه المنازعات إلى محاكم أخرى يؤدى إلى عدم استقرار المبادئ القانونيسة في هذه المنازعات إلى أ

ويرى البعض أن لجان الطعن هي لجنة إدارية بحتة (١) استداداً إلى أن رئيس اللجنة من غير القضاة. وفي القانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ قد حدد منصبه من غير العاملين بالمصلحة بالإضافة إلى أن اللجنة لا تتقيد بالقواعد الشكلية المنصوص عليها في قانون المرافعات. وأن العمل القضائي يقصد به

⁽١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات ...، مرجع سابق، ص ١٠١.

 ⁽۱) د. مجي محمد سعد: الإطار القانوني للعلاقة بسين الممسول والإدارة السخىريبية، مطبعــة الإشعاء، ۱۹۹۸، ص ۱۳۳.

⁷⁷ د. القطب طبلية: الممل القضائي في القانون المقارن والجهات الإداريسة ذات الاختسصاص القضائي في مصر، مس ١٤٣، ٢٠٧ وما بعدها مشار إليه في كتاب د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، مس ١٣٣٩ د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قسانون السضريبة، مرجسم معلبق، مس ٢٤٣.

العمل الذى يؤديه طرف محايد كالقاضى أو أساتذة الجامعة، وهذا لا ينطبق على رئيس لجنة الطعن.

وهناك من يرى (١) أن لجان الطعن هي محاكم قضائية إدارية استناداً إلى أن كلا من الطرفين أمام هذه اللجان متساويان، ولكل منهما الدفاع عن وجهة نظره، وأن قرار اللجنة مازم لطرفيهما، وأن قرار ها يكون نافذاً دون تصديق من المصلحة أو الوزارة، وأن المصلحة لا تستطيع أن تتحلل من قرار اللجنة إذا رأته مجحفاً بها إلا عن طريق الالتجاء إلى القنضاء وأن المحكمة أقرت بأن هذه اللجنة محكمة إدارية تفصل في نزاع متعلق بحقسوق الطرفين (١). وأن الإدارة الضريبية ليس لها ملطة على قرارات اللجنة سواء بالرقابة أو الترجيه أو المتابعة، وأن المشرع قد أسند رئاسة هذه اللجنة إلى قاض لمدة معينة في ظل القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وعدل عن هذا التشكيل بمرسوم بقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧٠.

وقد عيب على هذا الرأى بأن المشرع قد عدل عن رئاسة هذه اللجان إلى قاض بسبب أن قرارات اللجنة تصدر بأغلبية الأراء لوجود عضوين من موظفى المصلحة لهما نفس حقوق القاضى وبالتألى أهمل رأى القاضى بهذا التشكيل. وأن القضاء يستأنس برأى اللجنة عند الضرورة وأنه إجراء شكلى ينتقل به الممول إلى المرحلة القضائية.

وهناك رأى يرى أن التظلم الضريبي هو مرحلة من المراحل الثلاثــة التي تمر بها الخصومة الضريبية فهي تبدأ بالتظلم الضريبي ثــم الــدعوى

⁽١) حبيب المصرى: ضرائب الدخل في مصره ١٩٤٥، ص ٧٠٥ وما بعدها.

[&]quot; استئناف مصر، في ١٩٥٦/١٢/٢٦ ، مبادئ القضاء في الضرائب بند ١٠١٢، ص ٢٥٢.

الضريبية وتتتهى بالطعن ويعاب على هذا الرأى أنه يجعل النظلم مرحلة من مراحل الخصومة الضريبية في حين أن كثيراً من الحالات يعتبر مرحلة منتهية (١).

وثمة من^(۱) يرى أن لجان الطعن هي لجان إدارية ذات اختـصاص قضائي وهي كل لجنة يسند إليها المشرع بولاية الفصل في خصومات تنعقد أمامها بقرارات حاسمة طبقا للإجراءات القضائية التي يتحقق نها ضـمانات التقاضي^(۱)، وحيث أنه إجراء أساسي لازم لإقامة الدعوى أمام القضاء وفي حالات كثير تعتبر مرحلة منتهية في المنازعة الضريبية فضلاً عن أنها أقل تكلفة وأيسر السبل لحل المنازعة.

ويستند هذا الرأى إلى أن هذه اللجان تباشر نوعاً من الولاية القضائية، حيث تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية المتعلقة بالضرائب على الدخل المنصوص عليها بالقوانين ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون ضريبة النمغة ١١١ لسنة ١٩٨٠^(٤)، وقانون فسرض رسم تتميسة الموارد المالية للدولة بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤.

وأن هذه اللجان ترتبط بالمبادئ العامة لإجراءات النقاضى (مادة ١٢٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) والتي من مقتضاها ألا تتعرض لنزاع غير

⁽¹⁾ Gaudement (P. M.) & Molinier (J.), Finances publication. 5 eme éd, T. 2 (Fiscalité) Pàris. 1992, P. 252.

المحمد كمال، د. سعيت عبد المنعم محمد: در أسأت في التحاسب السضريبي، بـ دون ناشر، ۲۰۰۰، ص ۲۲۹؛ د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة السضريبية فـــى التــشريع المصرى المقارن، مرجع سابق، ص ۲۷۷.

⁽۲) د. مصطفى عبد العزيز شاهين: المنازعة الضريبية في لجان الطعن، المسؤنمر السضريبي السائس، الجمعية المصرية للمائية العابية و الضرائب، ۲۰۰۱، ص ۲۲۹ وما بعدها.

⁽٤) والذي حل محله القانون رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

معروض عليها، وأن قرارات هذه اللجان لها قوة الأمر المقضى، وأنها نتبع القواعد العامة في قانون المرافعات ومن بينها ما يتعلق بالمواجهة والسمرية وإبداء دفاعهم والتقيد بالطلبات وصلاحية مصدرى القسرار وردهم (') وأن اللجنة لا نقبل توجيهات أو تعليمات الحكومة إلا ما نص عليه القسانون وأن قراراتها نافذة في حق مصلحة الضرائب ما لم تطعن فيها.

والباحث يؤيد هذا الرأى باعتبار أن لجان الطعن الضريبي هي لجان فانونية، حيث إن مدة الطعن في قرار لجنة الطعن هي ثلاثون يوماً وهي تختلف عن مدة الطعن في القرار الإداري بصفة عامة وهي ستون يوماً تبدأ من تاريخ صدور القرار طبقا لنص المادة (١٢٣) من القانون ١٩ لـسنة ٥٠٠٥ بالإضافة إلى تساوى الخصوم أمام هذه اللجنة ويسمري فسي شسأن إجراءاتها القانونية الممماواة بين طرفي العلاقة الضريبية.

تشكيل لجان الطعن :

قرر المشرع بنص المادة (١٢٠) من قانون رقم ٩١ المسنة ٢٠٠٥ قواعد تشكيل لجان الطعن حيث أكد على أن تشكل لجان الطعن بقرار من وزير المالية رئيسها من غير العاملين بمصلحة الضرائب وعضوية الثين من موظفى المصلحة يختارهما وزير المالية، والثين من ذوى الخبرة يختارهما

⁽۱) وردت باللائدة التنفيذية في المادة (۱۳۹) أحالة للمادة (۱۶۱) من ذات اللائدة والتي تقضى حصر المبادئ العامة لإجراءات القاضى ومن بينها البند رقم (۳) بأحقية المصول فسى رد اللجنة أو أحد أعضائها وبهذا النص تزودا من اللائحة على القانون والمبادئ العامة المتقاضسي حيث أن أعضاء اللجان (الدلخلية – والعلمن – وأى لجنة نص عليها القانون رقسم ۱۹ لسنة حرث) مم أعضاء غير قضائيين يؤدى إلى وجوب استبعاد قواعد ولجراءات الرد في شسأن أعضائها طبقا لحكم المحكمة الدستورية في القضية رقم ۲۰۱۹ في ۲۰۰۲/۱/۲۰ المزيد انظر موسوعة المستشار الضربيعي، منشأة العمارف بالإسكندرية، ۲۰۰۲، ص ۱۵۰.

الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية مسن بين المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة وعلى اعتبار أن التشكيل المابق هو تشكيل لإعضاء أصليين في لجان الطعن.

أما الأعضاء الاحتياطيون فقد قرر المشرع بنص الفقرة الثانية من المادة سالفة الذكر بأن للوزير - وزير المالية - حق تعيين أعضاء احتياطيين الموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة. ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين السنين السنين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ومن الملاحظ أن المشرع نص على تشكيل لجنة الطعن المكونة من خمسة أعضاء على أن يكون من بينهم رئيس من غير العاملين بالمصطحة وعضوية اثنين من العاملين بالمصلحة - بعد أن كان مقرراً لهولاء صفة الضبطية القضائية في مشروع القانون - وعضوية اثنين من بين التجار ورجال الصناعة، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حصصرها رئيس وثلاثة من أعضائها على الأقل (مادة ٢/١٢٠).

ويعترض البعض(1) على رئاسة لجان الطعن أو السنراك بعنض أعضائها من غير العاملين بمصلحة الضرائب نظراً لحاجة العمل داخل هذه اللجان إلى الخبراك الفنية والتي لا نتوافر في غير العاملين بمصلحة

۱۱ د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضربيبة الحديثة، مرجع سابق ذكره، ص ١٠٨؛ والمؤلف: إنهاء المنازعة الضربيبة، مرجع سابق، ص ٢٨٣.

الضرائب وحتى لا يكون القرار الصادر من هذه اللجان يعتمد على الحضور الشكلي والمناقشة السطحية.

كما يؤيد هذا الرأى عدم إسناد رئاسة هذه اللجان إلى أحد القصاة الافتقارهم عنصر الغيرة اللازمة للبت في موضوع النزاع، وفي شل هذه التجربة من قبل حيث تبين من التطبيق العملى تغليب رأى الأعسضاء الأصليين على رأى القاضي رئيس اللجنة لما يتمتع به موظفو المصلحة من خبرة واسعة في شئون الضرائب ويكون الأمر أشد إذا انتضم العنضوان المختاران(۱) وكما يرى آخرون ضرورة تعديل النص وتكون رئاسة اللجنسة من خبراء الضرائب من غير العاملين بالمصلحة وإضافة عضو من النقابات المهينة(۱).

كما انتقد أصحاب هذا الرأى تشكيل لجان الطعن للأسباب الآتية:

١ - أنه أسند أمر رئاسة اللجنة إلى غير العاملين بالمصلحة دون أن يحدد الجهة التى يمكن أن يكون الرئيس منها، وبالتالى فمن المتصور أن يكون موظفا سابقاً بالمصلحة، أو محاسباً حراً أو خبيراً ضريبياً، لــه مصلحة خاصة تتعارض مع كونه حكماً محايداً في لجان الطعن.

٢ -- وجود عضوين من نوى الخبرة من بين التجار أو رجال السصناعة ضمن التشكيل الدائم الجنة الطعن قد لا يحقق المنشود، وخاصة إذا كان النزاع المعروض عليها يتعلق بتاجر أو صانع منافس لهما، وما يترتب على نظر هذا النزاع من كشف البيانات أو معلومات خاصة بتجارته أو صناعته الأمر الذي يمكن تداركه عند نظر كل منازعة على حدة.

⁽۱) د. مصطفى عبد العزيز شاهين، المرجم السابق، ص ٢٨٥.

^{(&}lt;sup>1)</sup> د. سعيد عبد المنعم محمد: تقوير عن مشروع فانون الضرائب على الدخل، مرجع سسايق، ص ٥١.

٣ – أن قصر تمثيل الممول بعضوين من التجار والصناع يتجاهل مسصلحة فئة من الممولين هم المهنيون وأصحاب المرتبات مما يستوب تستكيل اللجنة عيب عدم الدستورية(١).

تشكيل لمِنة الطعن في بعض الدول :

تشكل لجان الطعن في النظام السعودي (١) من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل متخصصين في مجال المحاسبة والقانون والضرائب أحدهم مسن موظفي المصلحة، وفي فلسطين يكون مأمور التقدير هو الذي يوجه إليه الاعتراض (١) وفي السودان لرئيس (مدير) دائرة ضريبة الدخل أن يؤلف لجنة أو أكثر من المقدرين للنظر في قضايا المكلفين والفصل فيها في أية مرحلة من مراحل التقدير (١) وفي اليمن تشكل من ممئول مالي (محاسبي) لا نقل درجته عن مدير عام رئيساً واثنين من الموظفين الفنيين مسن مصلحة الضرائب ومثلهما عن الغرفة التجارية، والصناعية أو النقابات المهنية، وأيضنا أمين للسر (١)، أما في سوريا فتشكل من مدير المالية أو من ينوب عنه رئيسا، وممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة يختاره وزيسر المالية ويكون أكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف على أن يتم اختياره مسن قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وأخيراً خبيسر بختساره

⁽١) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضربيبة الحديثة، المرجع السابق نكره، ص ١٠٩.

⁽٢) المادة رقم (٦١) من النظام الضريبي السعودي الصادر سنة ٢٠٠٤.

المادة رقم (۲۷) من القانون الفاسطيني لضريبة الدخل رقم ۱۷ أسنة ٢٠٠٤.

⁽¹⁾ المادة رقم (٤٨) من قانون ضريبة الدخل السوداني السادر في سنة ١٩٨٦.

 ^(°) المادة رقم (۷۰) من قانون ضريب الدخل اليمنى رقم ۳۱ اسنة ۱۹۹۱ المحل بالقانون رقم ۱۲ اسنة ۱۹۹۹.

ورير حملية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية مسنوياً بالانفساق مسع النقابات المختصمة أو غرف الصناعة أو التجارة (١).

رأى الباحث :

ويرى الباحث أن تشكل لجنة من قاض متخصص فى العلوم الضريبية حاصل على در اسات علما فى مجال الضرائب رئيساً والممول أو من ينييه من محام أو محاسب ومندوب من الإدارة الضريبية أعسضاء حتى تكون المنازعة تحت إشراف القاضى والمساواة بين طرفى النزاع.

حالات الطعن في ربط الضريبة :

بجوز الممول الطعن في ربط الضريبة ويمكن أن نورد أهمها علمي التالي:

- ١ غلق المنشأة أو عدم ممارسة النشاط، أو رفض الممول تسلم الإعلان المرسل له من مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول. ويتم إثبات ذلك بموجب محضر ينشر في لوحة المأمورية المختصة مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.
- ٢ إرتداد الإعلان مؤشراً بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على
 عنوان الممول ومن ثم إعلانة في مواجهة النيابة العامة.

ويكون للممول في الحالتين السابقتين أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن خلال (٦٠) يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهاتيا^(١).

⁽۱) المادة رقم (۱۱۲) من قانون ضريبة الدخل السمورى رقم ۲۶ لسمنة ۲۰۰۳، والمعدل بالقانون رقم ۲۰ لمنة ۲۰۰۶.

- ٣ فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز الممول أن يطعن على نموذج ربط الضريبة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تسلمه فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيا.
- ٤ للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال (٣٠) يوماً من ناريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم وعلى هذه الأخيرة إرسال الطلب مثفوعاً بردها إلى المأمورية المختصة خالل (٣٠) يوماً من تاريخ تقديمه.
- صلعن العمول على النموذج الضريبي بعد انتهاء لحنة المراجعة الداخلية
 بعدم الاتفاق مع العمول أو بالاتفاق الجزئي.
- انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض سواء لمعدم الحضور أو لعدم النوصل إلى
 انفاق جزئي معه (٧).
- ٧ في حالة إنكار فحص طلب الممول أو وجود نزاع على تفسير قانون الضرائب كما يقرر ذلك القانون الكندى الأمر الذي يفتقده المشرع المصرى و نأمل تحقيقه (١٠).

 ⁽۱) د. يحيى حسين عبيد و آخرون: الضرائب و الزكاة، مرجم سابق، ص ٣٠٤؛ المسادة (١١٦)
 من القادون ٩١ اسنة ٢٠٠٥.

⁽۲) د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ٤١٨.

⁽³⁾ Canada Revenue Agency (CRA), Publication 148 (E) Rev. 05, 2005, P. 6.

⁽١) يمكن النظر إلى المشروعية في المجال الضريبي بطريقة موسعة وأخرى ضيقة وفي ذلسك يعنى المفهوم الواسع للمشروعية الضربيية "التوافق مع القانون" ومن شم فسان قيسام الإدارة الضربيبة بتحديد عب، الضربية على عاتق ممول ما يجب أن يكون مشروعاً عند اتخاذه وعند تنفيذه مثلما يجب أن يكون مثل كل أعمال الإدارة.

كما يكون نظام الطعن فى النظام الأمريكى للممولين الذين لإ يوافقون على نتائح الفحص لضريبته أو تعديل الضريبة المستحقة عليهم، وبالإضافة إلى الفحوص يمكن أن يتم الطعن فى مجموعة أعمال مثل حق الحجز على أموال المدين Liens والرسوم والحجز وإنهاء اتفاقية قسط ورفض عسروض المساومة والعقوبات والفوائد(١).

اختصاص لجنة الطعن :

تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخالف بين المماول والإدارة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥. وتتحدد اختصاصاتها في الفصل في المسائل المتعلقة بتطبيق القانون، فلها أن تراقب مشروعية إجراءات الربط بالتأكد من سلامة الإجراءات الشكلية للطعن المقدم من الممول، كما لها سلطة الفصل في الدفوع القانونية، حيث يستد الممولون في

أما المفهوم الضيق للمشروعية الضريبية فيعنى أن قرار فرض السضريبة وأسس النظام
 الضريبي إنما ينبع من القانون أى من اختصاص المشرع.

ومن واقع مبدأ المشروعية الضريبية لا تحوز الإدارة الضريبية إلا صسلاحية محسدودة أو مقيدة، بمعنى أنها تملك تقدير وتحصيل المضراتب فقط وفقاً المشروط المحددة من قبل المشرع. فالإدارة لا تملك إذن إلا صلاحية تنفيذ القانون الضريبي وهو التفسير الذي يتوافق مع قاعسدة الأمن القنوني للمعولين.

وقد استقر الفقه والقضاء في مصر على حصر نطاق اختصاص السلطة اللاتحية في إصدار اللواتح اللازمة لتتفيذ القوانين الضريبية بما ليس فيه تحديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها وإلا عدت أعمالها باطلة.

المزيد راجع: د. هشام محمد البدرى: النص السخىريبى بسين التقسمير الإدارة والتقسمير التشريعي، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٤، ص ٥٠، ١٥ وما بعدها.

Greta P. Hicks, Taxpayer Rights. Op. Cit., P. 52.

دفاعهم عن وجهة نظرهم إلى وقائع ثابتة فى ملفاتهم. وتعيين حقيقة وفاء الممولين بالرجوع إلى هذه الملفات قبل رفض طلباتهم، ولا تزيد فى تقديرها عمًا قدرته الإدارة الضريبية. ويقصد بكلمة "تقدير" هدو تقديير المأمورية لمسافى الربح لا تقديرها لكل عنصر من عناصر تحديد الربح على حده. فقد تقتع اللجنة بوجهة نظر الممول فى زيادة المصروفات وتكشف لها أيضا أن هذه الزيادة فى المصروفات وغيرها وغيرها ليكون التقدير متناسعًا ومنطقياً (١).

وحيث إن محكمة النقض قد قررت بأن انتهاء لجنة الطعن إلى تقسدير صافى ربح الممول بمبلغ يقل عما قدرته المأمورية وإن كانت قد حاسبته عن حجم معاملاته بمبلغ يزيد عما قدرته المأمورية لا يتحقق به إضرار الطاعن من طعنه(٢).

كما تختص لجنة الطعن في تصحيح ما يقع في تقديرات المأمورية من أخطاء مادية بحثة كتابية أو حسابية وكذلك الخطأ المادى في قراراتها لأن هذه الأخطاء لا تحوز أية حجية حيث أجاز المشارع تصحيحها في أي وقت (٢). كما تشمل ولاية لجان الطعن الضريبي بنظر المنازعات الناشئة بين الطرفين والمتطقة بالتزلمات الممول بأداء المبلغ الإضافي للضريبة.

ولجان الطعن لا تختص إلا بأوجه الخسلاف بسين الممسول والإدارة الصَربِيبة. حيث أن أسباب عدم موافقة العمول يجب أن تكون فسى نطساق

⁽۱) د. حسن محمد کمال، د. سعید عبد المتعم محمد، مرجع سابق، ص ۲۳۲.

⁽٢) طعن ٢٣٢٢ أسنة ٥١، جلسة ٢٥/٦/١٩٩١.

⁽۲) د. اسید عطیة عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضربیة الموحدة، دار النهضة العربیسة، ۱۹۹۰، ص ۷۷م.

القانون الضريبى وبأخذ النظام الأمريكى بهذا حيث لا يستطيع الممسول أن يطعن طبقا لهذا النظام استناداً إلى حالات سياسية أو دستورية أو أخلاقية (١) كما يرى البعض أن لجنة الطعن لا تلتزم بتحديد مقدار السضريبة حيث إن تحديده يتطلب بيانات لا تكون من البيانات التى يتضمنها قرار اللجنة (١).

أما تلك التي لم تكن محل خلاف فإنها لا تكون معروضة على اللجنسة التزاماً بمبدأ ألا تتعرض لجنة الطعن لنزاع غير معروض عليها التزاما بالأصول العامة للتقاضي وهو الأمر الذي يمتد أشره بالسضرورة إلى اختصاص المحاكم بنظر الطعون الضريبة التي يحظر عليها أن تفصل فسي أمر لم يمبق عرضه على لجان الطعن أو يخرج عن نطاق و لايتها(٢).

كما لا تقصل لجان الطعن في المنازعات المتعلقة بالتصصيل مثل المقاصة، والاسترداد وحساب مقابل التأخير أو التعويض عن الأضرار التي نتشأ عن خطأ الإدارة الضريبية استناداً إلى المسئولية التقصيرية. حيث يتبين بنص المادة (١٠٤) من قانون رقم ٩١ لمسنة ٥٠٠٧ بأن على المصطحة إخطار الممول بالمطالبة بالسداد خلال (٦٠) يوماً من تاريخ موافقة الممسول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة ... كما يتبع في تحصيل الضرائب أحكام القانون رقم ٣٠٨ لـسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري وهو موضح بنص المادة (١٠٠١) من قانون ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ مالف الذكر.

⁽¹⁾ IRS, Publication no. 556, Op. Cit., P. 8.
الجرون: التشريم الضريعي المصري، مرجم سابق، من ٢٤٩.

⁽۳) نقض ۱۷۳ لسنة ۲۱، جلسة ۱۹۹۹/۲/۱۹

كذلك لا تفصل هذه اللجان في المخالفات وتوقيسع العقوبسات علسي الممولين ولو اقتصرت على الغرامة. حيث أن هذه الالتزامات من اختصاص المحاكم القضائية لتوقيع العقوبات الجنائية.

وأخيراً نصل إلى أن المنازعات المضريبية تخرج عن نطاق الاختصاص المحدد للجان التوفيق في بعض المنازعات المنشأة طبقاً للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ لاعتبارات ترجع لذات المنازعة أو لذات الجهة حرث نص قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل لجان فض المنازعات الإدارية والمسماة لجان الطعن وتترك لللائحة الداخلية سلطة تشكيل للجان الداخلية.

وقد ثار الخلاف^(۱) حول مدى سلطة لجنة الطعن في زيادة التقدير الذي يجريه مأمور الضرائب.

فذهب رأى إلى أن لجنة الطعن لها أن نتريد أو تـنقص عـن تقـدير المأمورية استتاداً إلى أن لجنة التقدير هي هيئات تقدير أصلية لا هيئات تنظر في نظلم عن تقدير سابق أجرته المأمورية.

وذهب رأى عكس ذلك مؤداه أنه لا يصح أن يضار الممول بتظلمه.

وذهب رأى ثالث إلى أن نطاق اختصاص اللجنة محصور فى حدود الخلاف بين طرفى العلاقة الضريبية استناداً إلى أن لجنة الطعن هى هيئة من هيئات القضاء الإدارى كنظيراتها المتعدة التى أوجدها المشارع المصرى للحكم فى منازعات معينة. وقد حسم المشرع هذا النزاع فى أن تصدر اللجنة قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات المعول.

⁽۱) مشار إليه في د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص ٢١٧.

وتختلف سلطة لجنة الطعن فى فرنسا فى التقدير على هذا النحو عسن كل من هيئة المفوضين فى المملكة المتحدة ولجنة ضريبة الدخل فى السودان إذ يحق لهذه اللجان أن تؤيد التقدير أو تزيده أو تخفضه دون التقيد بطلبات الممول⁽¹⁾.

قواعد سير اللجنة :

تتعقد اللجنة بناءً على التشكيل السابق بيانه ولا يكون انعقادها صحيحاً إلا إذا حضره رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، وتصدر قرارها بأغلبية أصوات الحاضرين. وفى حالة تساوى الأصوات رجح الجانب الذى منه الرئيس وتكون قرارات هذه اللجنة مسببة وفى جلسات سرية كما هو متبع فى الإجراءات القضائية لأى منازعة. ونظراً لما تتبعه هذه اللجان للأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى بنص القانون. وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد الجلسة المحددة لنظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ويرى الباحث أنه من الواجب على كانب الجلسة أن يتحقق من علم الوصول وأن يدون بياناته بخط واضح والباحث يفضل أن يستم الإخطار بنموذج مطبوع أو بأى وسيلة إلكترونية تقى بالغرض. وللجنة أن تطلب من طرفى النزاع تقديم ما نراه ضرورياً من البيانات والأوراق(١).

ويجب أن يحضر أمام اللجنة الممول بنفسه أو وكيله (محام - محاسب أو مراجع) فإذا لم يحضر أمام اللجنة في أول جلسة فإن الفصل في النــزاع

⁽¹⁾ Simon James & Christopher Nobes, the Economics of taxation, Op. Cit., P. 183.

⁽۲) مادة (۲۸) من التعليمات التفسيرية للقانون على السدخل السمورى رقسم ۲۴ لسمنة ۲۰۰۳ والمعدل.

يؤجل للقرار بعد أسبوعين على الأقل، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة، وحددت جلسة لنظر الطعن، أما إذا أبدى عذراً غير مقبول، ففى هذه الحالة تصدر اللجنة قراراً مسبباً باعتبار الطعن كأن لم يكن (١) وفى بعض التشريعات بجوز أن تدعو المعترض الاستماع أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله(١).

ومن المشكلات في هذا الصدد أن المسشرع المسصرى لسم يوضسح صراحة المدة اللازمة للبت في الطعن حيث نص على أن يحال الخلاف إلى لجان الطعن خلال ثلاثين يوماً وأن يعتمد قرار اللجنة خلال (١٥) يوماً أن من تاريخ صدورها من الرئيس وأمين السر وهذاك فجوة كبيرة بين المدنين، والذتي دى الآتي:

أ – أن إحالة الخلاف خلال (٣٠) يوماً مدة طويلة نسبياً وكان من الواجب أن يحال الخلاف خلال أسبوع أو أسبوعين على الأكثر وخاصة بعد أن تم إقرار الفحص بالعينة الذي سيفسح المجال أمام موظفي الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات بصفة عامة – بدقة أكثر مما كان عليه في القسانون السابق، وبالتالي يفسح المجال لفحص أي اعتراضات مترتبة على أي منازعات تتشأ بين الطرفين.

⁽۱) د. حسن محمد کمال، د. سعید عید المتعم محمد، مرجع سابق، ص ۲۳۲.

⁽١) مادة (٣٥) من التطيمات التفسيرية للقانون السورى رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ والمعدل.

⁽٦) تصدر اللجنة قراراتها في النظام الضريبي الكويتي خلال (٩٠) يوماً مسن تساريخ الطعسن صراحة أو ضعنا ويعتبر عدم رد اللجنة على الطعن خلال (٩٠) يوماً بمثابة وفض له طبقسا لنص القرار رقم ١٦ المنة ١٩٩٧.

ب - كان من الواجب على لجنة الطعن أن نفصل فى الطعن خلال مدة معينة
 ونقدرها بأسبوع أو أسبوعين على الأكثر من تاريخ وصول آخر بيان أو
 أوراق تطلب من أحد طرفى النزاع على أن يتم تحديد تاريخ تقديم هذه
 الأوراق كحد أقصى بناءاً على نص قانوني.

ج - اعتماد رئيس اللجنة وأمين السر قرار لجنة الطعن خلال (١٥) يوماً مدة طويلة نسبياً وكان من الواجب تحديد مدة هذا الاعتماد في أول يوم عمل تالي للجلسة المحددة وخاصة أن اللجنة قد استوفت جميع متطلباتها من الأوراق من طرفي النزاع. ولا أرى مبرراً للرأى المؤيد لهذه المدة (١٥ يوماً) وعلة ذلك هو تمكين الخصوم من الاطلاع على القرار وأسبابه في وقت مناسب استعدادا للطعن فيه إذ تراءى لهم ذلك(١).

وتكمن المشكلة الثانية في التعارض بين نص المادة الثانية من مواد الإصدار للقانون رقم ٩١ لمنة ٢٠٠٥ والتي تقضي بأن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٩٨١ لمنة ١٩٨١ حتى المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٩٨١ لمنة ١٩٨١ حتى نهاية عام ٢٠٠٤ و وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً للقانون رقم ٩١ لـسمنة ٢٠٠٥؛ وبين نيص المادة اللجان المشكلة طبقاً للقانون ذاته والتي تقضي بأن تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القوانين الآتية: ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضربية على الدخل، ١١١ لمنة ١٩٨٠ (والمعدل) الخاص بضربية الدمغة، ١٤٧ لـمنة الدخل.

⁽۱) د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص ٢٢٣.

وبناءاً على ما سبق يترتب على ذلك أن اختساص لجان الطعن طبقاً للقانون الجديد لا تنظر الطعون المقدمة عن عام ٢٠٠٥ بأكملها والنتيجة المؤكدة لهذا التعارض هو إسقاط مبالغ كبيرة على الإدارة السضريبية فسى حالات الطعون التى لم يتم الفصل فيها فضلاً عن تأخر صدور قرار وزيسر المالية بتشكيل لجان الطعن يودى إلى التأخر في الفصل للطعون المقدمة من الممولين مما يؤدى إلى زيادة إسقاط مبالغ مستحقة الدولة.

ويأخذ النظام الأمريكي في نظام الاعتراض بأن يستم خسلال مسدة الاعتراض أن الإدارة الضريبية الأمريكية IRS تقوم بأقصبي جهسد لإبعساد النزاع عن المحاكم وأن مستشارى الطعن يرحبون بأى عسروض لتسموية النزاعات، وفي حالة توصلهم إلى أى اتفاق، فإنه يتم مراجعة هسذا الاتفاق بواسطة رئيس مكتب الطعن، وإذا تم مراجعة أحد التسويات ولم يقبل الممول فالممول له فرصة تعطى له لعقد لجنة نهائية مع المراجع، ويرسل له "خطاب الثلاثين يوماً" بعد إغلاق الحديث مع الفاحص أو الرئيس.

ويتسلم الممول خطاب معروف بـ "خطاب الثلاثين يوساً" All Letter بإعلان الممول بحقوقه في الطعن في التغييرات المقترحة خالاً ثلاثين يوماً يرفق بالخطاب المنكور نسخة من نتيجة الفحص بشرح اقتراح تغيير، وتعديل الفاحص للضريبة. ونموذج النتازل أو الموافقة، وأخيراً نسخة من التعليمات التضيرية رقم "٥٠(١) فالممول عند استلامه الخطاب (٣٠) يوماً له بعد انقضاء (٣٠) يوماً أخرى يخطر الإدارة الضريبية "RS" بالموافقة أو الرفض على قيمة الضريبة المقترحة. وعلى الإدارة الضريبية القيام بـ شرح الخطوات التي تتبع في مساعدته على الاختيار. إما بـ القيار أو بـ الرفض

⁽¹) عنوان التعليمات "حقوق التظلم وإجراءات الطعن في الدعاوى الخلافية".

Appeal Rights and Preparation of protests for Unagreed Cses".

ونقدر نسبة حل المشاكل بمعرفة الإدارة الضريبية الأمريكية بحوالى (٨٥٪) وذلك بالاتفاق مع الممول. وإذا لم يتم التوصل إلى اتفاق في لجنة الطعن أو تجاهل الممول الخطاب الرسمي المسمى بـ (٣٠) يوماً بملاحظت على التقيير فإن الإدارة الضريبية تصدر له خطاب تقيير عـشوائي أو خطاب مسمى بـ "خطاب التسعين يوماً" day letter - 90 وذلك فسى حالـة إذا ما تجاهل الممول خطاب الإدارة الضريبية المسمى بـ (خطاب الثلاثين يوماً) أو إذا لم يرد الرد إلى الإدارة الضريبية على الخطاب المذكور يطلب الطعن في مكتب الطعون فالإدارة الضريبية على الخطاب المذكور يطلب الطعن في مكتب الطعون فالإدارة الضريبية على الخطاب المتحدة الأمريكية) بتقديم (وتكون ١٥٠ يوم في حالة الإعلان خارج الولايات المتحدة الأمريكية) بتقديم التماس إلى محكمة الضرائب لمنافشة الطعن أمام هذه المحكمة (١٠).

ويقرر المشرع الضريبي الكندي أنه في حالة فوات مواعيد الطعن لظروف خارجة عن إرادة الممول يمكنه أن يتقدم بطلب للحصول على امتداد وقت time extensian عن طريق طلب مكتوب إلى رئيس الطعون^(۲) في مكتب الخدمات الضريبية أو المركز الضريبي التابع له موضحاً به الظروف

⁽¹⁾ Selvia A Madeo and Others, Op. Cit., P. 84.

⁻ IRS, Publication no. 5, 556 - Op. Cit., P. 8.

⁻ Greta P. Hicks, Taxpayer. Rights, Op. Cit., P. 53.

⁻ Shirley Demmis & Karen A. Fortin, Op. Cit. P. 59 & 60.

⁻ J. Martin Burke & Michael K. Friel, Understanding federal income taxation, Lexis Nexis, 2005, P. 4.

⁽¹⁾ هذاك بعض الو لإيات تشترط أن يكون طلب الاعتراض مكتوب شأن معظم التـشريعات وأن يكم إلى بعض التـشريعات تمنــع يكم إلى رئيس الطعون مباشرة أما بالتعليم البريدى أو باليد وهذاك بعض التـشريعات تمنــع نقديم الاعتراض عن طريق البريد الإلكتروني e-Mail

للمزيد راجع:

⁻ Wisconsin department of Revenue, Taxpayers Appeal Rights of office audit adjustments publication 505 (12/04) P. 1.

التى منعت الممول من تقديم الاعتبراض في الميعدد ويرفق بالطلب الاعتراض ولرئيس الطعون السلطة التقديرية في قبول أو رفض الطلب بحيث لا يزيد امتداد الوقت عن سنة من تاريخ تقديم الاعتراض أيا كانست الظروف وفي حالة صدور قرار بمنح الممول بامتداد وقت يكون الاعتراض مرسل من يوم إعلان الممول بقرار المنح، أما في حالة صدور قرار بعدم منح الممول امتداد للوقت، فعلى الممول اللجوء إلى محكمة الضرائب الكندية وإذا لم يحصل الممول على قرار بالامتداد خلال (٩٠) يوماً فله أن يلجأ إلى المحكمة (١٠).

ولاحظنا أن الطعن يقدم إلى المأمورية المختصة بانباع شكل معين - العريضة الضريبة لا يشرط فيها شكل معين في كتابتها - حتى لا يترسب على ذلك البطلان وعلة ذلك انطوائه على قاعدة آمرة لا تتعلق فحسب بحماية مصلحة الممول الفردية وإنما تتعلق بمصلحة عامة غايتها الطمأنينة واستقرار الروابط والحقوق بين طرفى العلاقة الضريبة بالإضافة إلى استيفائه للبيانات الجوهرية للإرشاد عن الملف.

ويتم فحص النظام فى التشريع البريطانى عن طريق دعوة الطبرفين قبل نظر النظلم لتحديد الوقائع محل الخلاف والدفوع الواجب إيداءها للفصل فى هذه الوقائع، وتقدر هيئة التقويض مدى ضرورة نظر النظلم فى جلسمة تعقد لهذا الغرض، فإذا قررت عقد جلسة يتعين أن تكون سرية، ويتم إخطار كل من المنظلم، ومقتش الضرائب بالميعاد المحدد لنظر السنظلم، ويجوز للمحامين أو المحاسبين.

⁽CRA) Publication (148), Op. Cit., P. 11.

ويخضع نظر التظلم الضريبى أمام هيئة التغويض – العامة أم الخاصة – لقواعد لإجراءات وقواعد الإثبات المعمول بها أمام المحاكم العادية، ويغلب على قواعد الإجراءات الطابع الحضورى والأصل أن هيئة التغويض تشكل عند نظر التظلم الضريبي من اثنين من الأعضاء أو أكثر واسستثناء يجوز أن تشكل من عضو واحد بشرط موافقة المتظلم بهدف تلافى تسأخير الفصل فى التظلم، ويقع عبء إثبات إلغاء الربط وتخفيضه على عسائق المنظلم حتى لو كان الربط قد تم عن طريق التقدير، وذلك فيما عدا السربط الذى يتم بعد اكتشاف الغش أو الخطأ العمدى من جانب الممول فيقع عبء الإثبات عندئذ على الإدارة الضريبية (١).

قرارات اللجنة :

بعد أن تفصل اللجنة في النزاع تصدر قراراتها وهي كما مبق القسول تصدر مسببة (٢) حتى لا تتعرض للبطلان، ونلك باعتمساد المسصروفات، والتعديلات، وبأغلبية أصوات الحاضرين، ولا يشترك في إصدارها من سبق إبداء الرأى فيها، وتقوم اللجنة بإعلان الممول والمسصلحة بسالقرار السذى تصدره، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصسول وعلسى الإدارة الضريبية عند ورود صورة القرار عليها أن تتبع الآتى:

١ - التأكد من خلو القرار من الأخطاء المادية والأخطاء في تطبيق قانون الضرائب، وهذا يتوقف على مدى إلمام موظف الإدارة الضريبية بكافة القوانين التي يتعامل معها.

القاهرة بالخرطوم، ١٩٧٤ء ص ٢٤١.

⁽¹⁾ Peter Rowes, Op. Cit., P. 12.
(۱) د. زكريا محمد بيومي: الطحون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعة

٢ - التأكد من مناسبة التعديلات التي أجرتها اللجنة لحالة الممول.

٣ - التأكد من صحة حساب الضريبة المستحقة على الممول.

ودراسة قرارات اللجان بغرض التأكد من خلوها من الأخطاء المادية فإذا وجنت أية أخطاء من هذا القبيل فالمنبع أن المسأمور يوجه النصوذج المحدد لذلك للممول طبقا لما ورد بالقرار، وعند ورود القرار بعد التصحيح يعدل الربط طبقا لما ورد به ويلغى الربط المابق (١) وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن وهذه هسى القسرارات النهائية للتى تصدرها لجنة الطعن.

بينما توجد قرارات تمهيدية تصدر عن هذه اللجان وهي القرارات التي لم تصل اللجنة إلى قرار نهائي فيها التي ترجع للأسباب الآتية:-

١ - انقطاع سير الخصومة بوفاة الممول.

 ٢ - محاسبة الممول بطريقة التقدير بالرغم من احتفاظه بسدفائر محاسسبية نتيجة عدم تقديم الممول لها عند الفحص.

٣ - استيفاء بعض النقاط كطلب التحرى عن نشاط الممول أو الحصول على معاملات حقيقية من جهات التعامل، أو طلب إرفاق مستندات معينة أو بيانات تخص سنوات النزاع.

٤ – إعادة الملف إلى المأمورية المختصة لإعادة الإخطار بالنموذج الضريبي في حالة الخطأ. وإعطاء فرصة للمأمورية إذا ما استمر النزاع أن تعيد النظر في الطعن والفصل فيه إن استطاعت والمأمورية لابد لها من تنفيذ هذه القرارات التمهيدية (١).

⁽١) د. أمين السود أحمد لطفي، المرجع السابق، ص ٤٢٩.

^[1] د. أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ذكره، ص ٤٣٢.

الأثار المترتبة على الطعن :

تترتب على عملية الطعون الضريبية عدة أثار يمكن أن نوجزها فيما يلى:

- الإحالة إلى لجنة الطعن تقطع النقادم إلى أن يصدر قرار اللجنة فإذا
 صدر قرار اللجنة بدأ تقادم جديد.
- ٢ اللجنة هي صاحبة الولاية في الفصل في الطعن المحال إليها وبصدور قرار الطعن بخرج النزاع من ولاية لجنة الطعن بحيث بمنتع عليها أن تعدل عما قضت به أو تعدل فيه - عدا الأخطار المادية - ويصمبح النزاع بعد القرار في ولاية القضاء.
- "- قرار لجنة الطعن يحوز قوة الأمر المقضى باكتسابه الحجية فيما لم يشر أمام محكمة أول درجة (۱) ويترتب على ذلك امتناع معاودة المنازعة فيما فصلت فيه واكتسب حجية حيث أن قانون الضرائب لا يعرف الطعن الفرعي المقام بعد فوات ميعاد الطعن رداً على طعن الخصم، وعدم انساع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية الطلبات الجديدة ولو كانت في صورة طلبات عارضة (۱). وبالتالي فإنه لا يعتبر حجة أمام المحاكم ولا حكم بالدين الذي يغير مدة التقادم كما في المفهسوم المدنى (م ٣٨٥ مدني).
 - ٤ يكون للطعن حجية في تحصيل الضريبة حيث تحصل الضريبة وفق

⁽۱) نقض ۳۳۰۷ اسنة ۳۰ ق، جلسة ۱۹۹۸/۰/۱۱

⁽۱) طعن ۲۹۹۳ اسنة ۲۰ ق، جاسة ۲۷/۲/۲۷.

قرار لجنة الطعن إذا لم تكن قد حصلت (') طبقاً لقاعدة الدفع نسم المعارضة السنثناء بما جاء بقواعد القانون الخاص والتسى تحعل المعارضة في الحكم توقف التفيذ ('). وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن حيث أنه يعد مسن القسر ارات الجائز تنفيذها مؤقتا ولو طعن فيها أمام المحكمة الابتدائية.

٥ - الحق في رفع دعوى أمام القضاء بدرجاته المختلفة.

الطعن في قرار الربط :

فى حالة عدم ارتضاء الممول والإدارة الضريبية لقرار لجنة الطعن كان لكلا الطرفين أن يطعنا فيه أمام القضاء استناداً لنص المادة (١٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتأخذ الإدارة الضريبية أجراءاتها في الطعن عن طريق تحرير مذكرة توضح فيها أسباب الطعن، ويوقع عليها المأمور أو المراجع وتعتمد من رئيس المأمورية، وتعلم لشعبة القصصايا للصمير فصى إجراءات الطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة، والمنعقدة بهيئة تجاريسة

⁽¹⁾ تقوم الإدارة الضريبية الكندية بتأجيل التحصيل لقيمة الصضريبة المنتساز ع عليها إذا تسم الاعتراض من قبل الممول أمام المحكمة، فإن النأجيل يستمر لحين صنور حكم من محكمة ضرائب كندا أو إنهاء الممول منازعته أمام القضاء، وفي بعض الحالات لا تملك تأجيل التحصيل في المبالغ المنتازع عليها مثل الضرائب التي يجب على الممول حجزها من المدع وتوريدها للإدارة الضريبية بنفسه وأن الفوائد ستستمر في النزاكم على أي كمية من الصرائب المطلوب دفعها، أما إذا خصر المعول دعواء أمام محكمة ضرائب كندا فسوف تسرد الإدارة الضريبية وتستأنف أعمال التحصيل حتى أو طعن بالإستئناف على الحكم ويقع الممول طلب الإدارة الضريبية لترضيح كيفية التحصيل على الإدارة الضريبية الإجابة اطلبه.

⁽CRA), Publication (148) Op. Cit., P. 16. : المزيد راجع

⁽۱) د. يونس أحمد البطريق، د. المرسى السيد حجازى: النظم الــضم بيية، الــدار الجامعيــة، ٢٠٠٤ عرر ٩٩.

خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة (مادة ١٢٢ من القانون مسالف الذكر).

أما الممول فيتبع جميع الإجراءات لنظر الطعن أمام نفسس المحكمــة وبالإجراءات القانونية المتبعة في رفع الدعوى^(١).

وتأخذ بعض التشريعات نظاماً خاصاً فى الطعن فى قرار لجنة الطعن عن طريق سحب عريضة الطعن من قبل لجنة الطعن كشرط أساسى بناءاً على طلب يقدم إلى الإدارة الضريبية خلال مدة معينة نقدر بــ (٩٠) يوماً(١) كما فى التشريع الضريبي الأمريكي.

⁽۱) د. حسن مجمد کمال، د. سعید عبد المنعم محمد، المرجما اللسابق نکلوه، ص ۱۹۳۳ د. عاطف صنفی، د. محمد أحمد الرزاز: التشریع الضریبی المصری، دار الثقافـة المربیـة، ۱۹۹۷، ص. ۹۹۹.

⁽²⁾ Commonwealth of pennsylvania, department of revenue disclosure statement of the departments and taxpayers and obligation, Rev. 554 E 01-05. P. 1.



بادئ المالدة الماه

